



Centro Universitário de Brasília

Faculdade de Ciências Jurídicas e de Ciências Sociais – FAJS

LUIZ CARVALHO BERNARDES FILHO

**A DEFINIÇÃO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA
NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Brasília
2010

LUIZ CARVALHO BERNARDES FILHO

**A DEFINIÇÃO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA
NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito para conclusão
do curso de bacharelado em Direito da Faculdade de
Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de
Brasília.

Orientador: Prof. Rodrigo Pereira de Mello

Brasília
2010

LUIZ CARVALHO BERNARDES FILHO

**A DEFINIÇÃO DE INSUMO NA SISTEMÁTICA
NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS**

Monografia apresentada como requisito para conclusão
do curso de bacharelado em Direito da Faculdade de
Ciências Jurídicas e Sociais do Centro Universitário de
Brasília.

Orientador: Prof. Rodrigo Pereira de Mello

Brasília (DF), 05 de maio de 2010.

Banca Examinadora

Prof. Rodrigo Pereira de Mello
Orientador

Prof. Vitor Dias
Examinador

Prof. Rafael Favetti
Examinador

Olhando para o passado, dedico a meus pais, cujos ensinamentos, nada obstante desprovidos de academicismos, fomentaram o desenvolvimento de um caráter fundado na tolerância e no respeito ao ser humano como azimutes da vida em sociedade.

No presente, dedico a minha amada esposa Lina e aos meus filhos Neto e Carolina, por quem jamais medi esforços a fim de assegurar que se tornassem melhores do que fui.

Vislumbrando o futuro, nas figuras das minhas filhas Luana e Lara, e do meu neto Felipe, dedico na esperança de que a tomem por referência ao longo de uma vida ora tão incipiente, pois tudo que merece ser feito, merece ser bem feito. O melhor possível! Afinal, sustentam por aí que “somos o espelho daquilo que projetamos no mundo fático”.

AGRADECIMENTO

Agradeço ao Prof. Leonardo Manzan pela sugestão do tema e suas primeiras noções.

Agradeço, também, ao Prof. Henrique Simon, pelos primeiros passos em direção a uma pesquisa monográfica.

Agradeço aos funcionários do Setor de Multimeios do UniCEUB pela presteza no auxílio à padronização e no esclarecimento das normas da ABNT.

Agradeço a minha esposa Lina pelo incentivo e ajuda no inglês.

Agradeço, especialmente, ao Professor Orientador Rodrigo P. de Mello pela confiança, conhecimento, cooperação, dedicação, incentivo, pertinência dos questionamentos, presteza, seriedade e competência no exercício da missão.

*“Quando transparecer a inexistência de solução, quando a última
gota encontrar-se na iminência de transbordar o recipiente, quando a
esperança exaurir-se completamente.
Recoste-se, aconchegue-se e durma. Sonhe se puder!
O repouso revigorará suas energias.
O que se apresentava intransponível parecerá insignificante. A vida
tornar-se-á cor-de-rosa. Repleta de ilusões. Ansiando por
realizações.
Viva-a na sua plenitude! Sem temores.
Afinal, ‘jamais alguém poderá fazê-lo em seu lugar’.”*

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo estabelecer a definição de insumo no âmbito da não-cumulatividade incidente sobre as contribuições ao PIS e à Cofins. Nesse ensejo, parte da contextualização do significado do vocábulo insumo conforme inserido na atual legislação que regula o regime não-cumulativo do PIS e da Cofins para, em decorrência da inter-relação entre insumo e a sistemática não cumulativa, ocupar-se do fenômeno da constitucionalização da não-cumulatividade, pré-requisito para habilitar-se ao exame das regras constitucionais e infraconstitucionais que refletem a delimitação do termo insumo na esfera destas contribuições. Nesta linha, seguindo os critérios da taxatividade e da teleologia, destaca a melhor aceção para o texto do §12, art. 195, da Constituição Federal, bem como os aspectos mais relevantes dessa interpretação sobre o objetivo perseguido pela pesquisa. Outrossim, assinala para a elevação da não-cumulatividade ao patamar de princípio constitucional, conferindo-lhe supremacia à vontade do legislador ordinário, de modo a delimitar insumo entre o mínimo demarcado pelo respeito incondicional àquele princípio e o máximo delimitado pela essencialidade da despesa incorrida em face dos processos de fabricação ou produção da sociedade contribuinte, refutando de vez as demais definições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Não-cumulatividade. Insumo. Definição.

ABSTRACT

The aim of the paper is to clarify the concept of *input* in the realm of *PIS-COFINS*, a Brazilian social security tax. Within this context, the paper reaches the meaning of the word *input*, for tax purposes, especially as constructed in the statutes related to *PIS-COFINS*. The intercourse between the concept of *input* and the *PIS-COFINS* pattern (known as *the non-cumulatively*) is what shed some light in the discussion related to the constitutionality of the concept of *input* itself. Likewise, following some criteria of teleology, one reaches a reasonable construction to the paragraph 12 of article 195 of the Brazilian Constitution. The concept of *non-cumulatively* has a status of a constitutional tenet. The paper reaches the actual meaning of *input*, in the original wording of the Brazilian Constitution. There is a minimum which stands for the unconditional respect to the idea of *input* as a constitutional tenet, and a maximum, which is the limit of the essentiality of the expenses incurred along the production. It rebuts the definition of *input* in the statutes in general. Consequently, as for the concept of *input*, the ordinary legislator has a paramount frame, which is the nature of the expenses.

Key words:

PIS. Cofins. Non-cumulatively. Input. Definition.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AFRMM	Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante
AI	Agravo de Instrumento
ATP	Adicional de Tarifa Portuária
BC	Banco Central do Brasil
BNDE	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
C	<i>Countable noun in</i>
Cadin	Cadastro Formativo dos Créditos Não-Quitados do Setor Público Federal
Carf	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDI	Certificados de Depósitos Interfinanceiros
CE	Ceará
CF	Constituição Federal
Cide	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Coren	Conselho Regional de Enfermagem
Cosip	Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública
Cosit	Coordenação Geral do Sistema de Tributação
CPMF	Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
Crea	Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura
CRM	Conselho Regional de Medicina
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DRU	Desvinculação das Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
ED	Embargos de Declaração
EM	Exposição de Motivos

EMI	Exposição de Motivos Interministerial
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
IAA	Instituto do Açúcar e do Alcool
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros
IN	Instrução Normativa
Incra	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPMF	Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IST	Imposto sobre Transportes
ITBI	Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IUEE	Imposto Único sobre Energia Elétrica
IULCLG	Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos
IUM	Imposto Único sobre Minerais
LC	Lei Complementar
ME	Material de Embalagem
MF	Ministério da Fazenda
MG	Minas Gerais
MP	Matéria-prima
MPv	Medida Provisória
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEC	Proposta de Emenda Constitucional
PFL	Partido da Frente Liberal
PI	Produtos Intermediários
PIS	Programa de Integração Social
PR	Paraná
PSDB	Partido da Social Democracia Brasileira
RE	Recurso Extraordinário
Ripi	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RISTF	Regulamento Interno do Supremo Tribunal Federal
RJ	Rio de Janeiro
RS	Rio Grande do Sul
RV	Recurso Voluntário
SC	Santa Catarina
Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas
Sedoc	Serviço de Documentação e Informações
Senac	Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio
Senai	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
Senar	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
Sesc	Serviço Social do Comércio
Sesi	Serviço Social da Indústria
Simples	Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SP	São Paulo
SRF	Secretaria da Receita Federal
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
Sudam	Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia
Sudene	Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste
Tipi	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TJLP	Taxa de Juros de Longo Prazo
U	<i>Uncountable noun</i>
ZPE	Zona de Processamento de Exportação

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 INSUMO: SIGNIFICADO ATUAL.....	177
1.1 Etimologia e semântica	177
1.2 Insumo conforme (im)posto na legislação.....	233
2 INSUMO: ASPECTOS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS.....	324
2.1 A Constituição e a competência legislativa tributária	344
2.2 Não-cumulatividade: Imposição constitucional às novas fontes de custeio?	377
2.3 Não-cumulatividade: Definição	455
2.4 Não-cumulatividade do PIS/Cofins: Princípio constitucionalizado ou mera técnica?	477
2.4.1 Aspectos relevantes da PEC nº 41/2003.....	47
2.4.2 Acepções do §12, art. 195, CF/88 – Constitucionalização da não- cumulatividade do PIS/Cofins	577
2.4.2.1 Constitucionalização irrestrita da não-cumulatividade do PIS/Cofins	577
2.4.2.2 Constitucionalização atenuada da não-cumulatividade do PIS/Cofins	58
2.4.3 Acepções do §12, art. 195, CF/88 – Não-constitucionalização da não- cumulatividade do PIS/Cofins	59
2.4.3.1 Não-constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins: inexistência de comando.....	59
2.4.3.2 Não-constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins: simples autorização para não cumular receita/faturamento com importação.....	622
3 INSUMO: ASPECTOS JURÍDICOS INFRACONSTITUCIONAIS.....	722
3.1 Definição por intermédio de normas complementares: Ilegalidade e inconstitucionalidade	72
3.2 Definição mediante analogia com a legislação do IPI: Ilegalidade, inconstitucionalidade e inadequação	76
3.3 Definição por hermenêutica	79

3.4 Constitucionalização da não-cumulatividade: Reflexos infraconstitucionais	84
3.4.1 <i>O fenômeno da recepção da legislação pré-existente</i>	844
3.4.2 <i>A supremacia do princípio da não-cumulatividade</i>	855
3.4.3 <i>Jurisprudência do STF para o princípio da não-cumulatividade no âmbito do IPI</i>	866
3.4.4 <i>Contribuições sobre o faturamento ou a receita: Cumulatividade ou não?</i>	900
CONCLUSÃO	933
REFERÊNCIAS	977
APÊNDICES	Erro! Indicador não definido.

INTRODUÇÃO

Ao contrário do que ocorreu com o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e com o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), para os quais a Constituição Federal definiu a sistemática da não-cumulatividade, o regime não cumulativo da Contribuição Social ao Programa de Integração Social (PIS) foi introduzido no ordenamento tributário brasileiro pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002. Posteriormente, em outubro de 2003, a Medida Provisória nº 135 estendeu tal regime para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sendo convertida na Lei nº 10.833/2003.

Aparentemente sem amparo na Carta Magna, a **não-cumulatividade** aplicável ao PIS e à Cofins envolve um emaranhado de normativos bem caracterizado por Tognetti (2004 apud BAETA, 2004, p. 1) “[...] cada norma recebe um remendo, e com isso criam-se situações que dão margem a dúvidas e textos confusos [...].” E, também por encerrar aspectos próprios que a distinguem do regime determinado ao IPI e ao ICMS, tem sido objeto de muitos questionamentos, incertezas e demandas judiciais por parte dos contribuintes, conforme ilustra trecho de Baeta (2004, p. 1, grifo nosso):

[...] Esse emaranhado de medidas é hoje um quebra-cabeça que não é claro nem para os especialistas e muito menos para as empresas. As dificuldades vão desde o simples preenchimento de uma guia de recolhimento, passando pelo cálculo dos tributos até ao que gera crédito ou não. Além do custo maior para os empreendimentos, que passaram a ter gastos mais altos com seus departamentos fiscais. As interpretações distintas do PIS e da Cofins são comuns entre especialistas, mas também nas próprias unidades fiscais da Receita Federal, que tem posicionamentos contrários em alguns casos. [...] As divergências em relação ao PIS e à Cofins são inúmeras, mas a principal delas - e que afeta a maioria dos setores, segundo especialistas - **é a definição de insumo**, já que seu conceito é vago. [...] "Essa é uma dúvida que tende a nunca desaparecer, porque é um conceito aberto e que depende de cada setor e da evolução tecnológica", afirma [...] Roberto Salles. De acordo com o presidente do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), Gilberto Amaral, **a interpretação do que é insumo é um dos maiores problemas das empresas [...]** O maior questionamento [...] **é se os insumos indiretos**, ainda que essenciais para a produção, **geram ou não créditos**.

No que se refere aos créditos, a **definição de insumo**, um dos elementos que traduz esse direito legal dos sujeitos passivos, jamais foi trazida a lume pelo titular da competência tributária. Assim, o que efetivamente existe positivado foi incluído na própria lei que estatuiu a sistemática não cumulativa, relativamente ao crédito tributário, ou mediante normas tributárias complementares (Código Tributário Nacional, arts. 96 e 100), como sucedido com aquela **definição**, suscitando contraposições a princípios e regras vigentes no ordenamento.

Não bastassem as polêmicas e incertezas que se seguiram às Medidas Provisórias nº 66/2002 (PIS) e nº 135/2003 (Cofins), o constituinte derivado houve por bem promover alteração da Carta Política quanto à matéria. Valendo-se da Emenda Constitucional (EC) nº 42/2003, efetivou uma reforma tributária que, dentre outras modificações, introduziu o §12 no artigo 195, para muitos a constitucionalização da não-cumulatividade na esfera das contribuições de seguridade social.

Foi o estopim para acirrar as controvérsias doutrinárias, acentuando a insegurança jurídica no âmbito dessas exações, conforme reconhecido pelos próprios agentes integrantes da Administração Federal. Segundo Rech (2008, p. 38), à época Chefe da Divisão de Estudos e Projetos da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal, PIS e Cofins constituem “[...] uma legislação complexa, e eu diria que ela cada vez piora, porque ficou casuística, cada setor puxando para o seu lado, e aí nós estamos falando do Congresso Nacional, de interesses. [...]” Ao ponto de o contribuinte declarar, conforme Rech (2008, p.38), reproduzindo o que ouviu em certa oportunidade, “[...] pior do que uma carga tributária elevada é não saber qual é a carga tributária.”

Neste contexto, presente o inter-relacionamento entre insumo e não-cumulatividade, utiliza-se a metodologia de pesquisa de análise de conteúdo na intenção de desenvolver estudos sobre os aspectos constitucionais e infraconstitucionais que afetam a **delimitação de insumo**. Em vista disso, e como se vislumbra ao final **delimitar** esse termo, no Apêndice A, aborda-se comparativamente os vocábulos **conceito** e **definição**, a fim de escolher qual dentre eles revela-se mais ajustado a tal propósito.

O ponto de partida dos trabalhos situa-se em estabelecer a perfeita cronologia dos atos normativos que embasaram o instituto da não-cumulatividade, a partir do

trâmite dos respectivos projetos (medida provisória, lei ou emenda constitucional), compreendendo desde a instituição das contribuições ao PIS e à Cofins, com ênfase às exposições de motivos de tais normas, a fim de caracterizar a vontade legislativa dominante nos diferentes momentos, bem como o exame da recepção ou não da legislação infraconstitucional em face da nova ordem constitucional instalada.

Nesta escalada cronológica, dispensa-se cuidado especial ao teor dos preceitos constitucionais referidos às contribuições sociais, em geral, e às contribuições para a seguridade social, em particular, ao tempo imediatamente anterior à gestação das Emendas Constitucionais nº 20/1998 (definição de novas fontes) e nº 42/2003 (tributação da importação), mediante a comparação das alterações promovidas em relação às regras então vigentes. Afinal, pretende-se definir se a origem da não-cumulatividade do PIS/Cofins decorreu diretamente do poder constituinte originário, se houve imposição da Carta Magna no sentido da obrigatoriedade do sistema criado, e em que momento e como foi estatuída a relação com a competência tributária.

No ponto, aspira-se responder a quem estaria delegada a responsabilidade de prover a definição do termo insumo no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, tomando por base o que já se achava positivado, mediante discussão da solução encaminhada pelo legislador infraconstitucional para suprir a problemática tributária em comparação com as acepções encontradas nos diversos ramos da ciência e, mesmo, com auxílio da hermenêutica.

Em todos os procedimentos, cogita-se suprir análises cuidadosas das informações e opiniões, em especial no seu aspecto hermenêutico, com vistas à tentativa de falsear as hipóteses dissecadas em capítulo próprio.

Em face das divergentes teses enfrentadas em algumas questões mais polêmicas, torna-se relevante a abordagem das decisões emanadas do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e, especialmente, da jurisprudência disponível no Supremo Tribunal Federal, na medida em que apontam (ou não) para a pacificação do tema em debate.

Visando a alcançar o objetivo de **delimitação de insumo**, primeiramente no capítulo 1 propõe-se contextualizar etimológica e semanticamente o termo insumo, bem como demonstrar a acepção desse elemento conforme imposta pela legislação em vigor (dispõem-se maiores detalhes desse tema nos Apêndices B e C).

No capítulo seguinte, afeto aos **aspectos constitucionais**, reúne-se a fundamentação teórica do trabalho, bem como breve caracterização do instituto da não-cumulatividade no sistema tributário nacional (informa-se adicionalmente sobre o tema nos Apêndices D, E, e F). Some-se a esse conteúdo, a discussão das seguintes hipóteses: *i* - a possibilidade de a não-cumulatividade das contribuições de seguridade social decorrer da própria Constituição Federal promulgada em 5 de outubro de 1988, pela combinação dos arts. 154, I, e 195, §4º; e *ii* - a perspectiva de a não-cumulatividade prevista no §12, art. 195, aplicável ao PIS e à Cofins, restringir-se à importação seguida da venda do bem/produto importado, portanto, adstrita à hipótese de incidência auferir receita depois de realizada a importação.

No que concerne aos **aspectos infraconstitucionais**, no capítulo 3 examinam-se algumas definições propostas para o termo insumo, fundamentam-se as impropriedades verificadas, e aponta-se para a delimitação mais adequada ao termo no ordenamento jurídico em vigor. Encerrando tal divisão, adicionam-se comentários acerca dos reflexos infraconstitucionais decorrentes de eventual constitucionalização da não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social, depois do exame da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca do princípio da não-cumulatividade do IPI (assunto que encontra elementos informativos adicionais no Apêndice G).

Por fim, dispõem-se as conclusões de modo a sintetizar o resultado das análises efetivadas ao longo da pesquisa.

1 INSUMO: SIGNIFICADO ATUAL

1.1 Etimologia e semântica

Etimologicamente, segundo o Novo Dicionário Aurélio (2004, p. 1115), insumo corresponde à tradução do inglês *input*, “[...] por analogia com consumo. [...]”

De forma idêntica, Antônio Houaiss (2001, p. 1629) vincula a origem àquela mesma palavra inglesa, indicativa de **tudo aquilo que entra**, conjugada com o vocábulo pátrio consumo. Portanto, referindo-se a um substantivo masculino situado no campo da **economia**.

Originalmente, no inglês, verificam-se diversos significados para o termo *input*, em acepção comum ou específica à área da computação ou da economia, mas sempre no sentido geral **de colocar alguma coisa em outra**, seja adicionar recursos em um esquema, seja inserir informação em um computador para processamento ou armazenagem, seja introduzir eletricidade, dados etc. em máquina ou sistema. Segundo Hornby (1995, p. 615, grifo do autor), *input* significa:

Input: 1 – (into/to sth) a) [U] the action of putting sth (something) into sth: **the input of additional resources into the scheme.** b) [C, U] that which is put in: **agricultural inputs – the total energy input – Her input** (ie contribution) **to the Project was invaluable.** 2 (computing) (a) [U] the action of putting information into a computer for processing or storage. b) [C, U] information that is put in.³ [C] a place or means through which electricity, data, etc enter a machine or system: an input lead/device.¹

Assim, a expressão insumo vem sendo empregada semanticamente na língua portuguesa, com pequena variação de palavras de uma fonte para outra, para designar **todos (ou a combinação dos) fatores que entram na produção de bens ou serviços**, denotando o caráter econômico da sua utilização.

¹ Segundo Hornby (1995, p. 615, grifo do autor, tradução nossa), a) [U] a ação de colocar alguma coisa em outra: **a introdução de recursos adicionais em um esquema.** b) [C, U] aquilo que é colocado em: **insumos agrícolas – a energia total colocada – Seu insumo** (por exemplo contribuição) **para o projeto foi inestimável.** 2 (computação) (a) [U] a ação de colocar informação em um computador para processamento ou armazenagem. (b) [C, U] informação que é colocada em. 3 [U] lugar ou meio através do qual eletricidade, dados etc. entram numa máquina ou sistema: um instrumento de conduzir insumo.

Da Wikipédia (2003) colhe-se uma definição simplificada de insumo, que seria tudo aquilo que entra no processo (*input*), em contraposição ao produto (*output*), que é o que sai.

Em uma definição mais elaborada, atribuída a Antônio Geraldo da Cunha e Othon Sidou, Diniz (1998, p. 870) sustenta “[...] trata-se da combinação de fatos de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens e serviços.”

Do termo em pauta, ainda derivaram outras definições, conforme colacionado por Panitz (2003, p. 193):

Insumo – *input*; conjunto de fatores de produção original com que se faz um produto; produtos primários e/ou intermediários ou bens, que devem sofrer transformações para se tornar de consumo ou de capital.

Insumo de capital – *capital input*; fator de produção, constituído por disponibilidade financeira, de equipamento, de bens outros, conhecimento tecnológico e científico, que entra na produção de dado bem ou prestação de dado serviço.

Insumo de mão-de-obra – *labor input*; fator de produção correspondente ao trabalho humano.

Insumos físicos – *material inputs*; produtos primários e/ou intermediários que se utilizam quando se produzem bens de consumo ou de capital. Exemplos: cimento, carvão combustível, etc.

Ressalta-se nessas definições a variabilidade no rol dos elementos tomados para exemplificar o termo **insumo**, tais como matérias-primas, mão-de-obra, energia consumida, taxa de amortização, horas de trabalho, máquinas e equipamentos, capital etc. Acerca disso, as próprias edições da obra de Ferreira encerram diferenças neste aspecto. Consoante Ferreira (1986, p. 954), insumo corresponde à “[...] combinação de fatores de produção (matérias-primas, horas trabalhadas, energia consumida, taxa de amortização, etc.) que entram na produção de determinada quantidade de bens ou serviço. [...]” Em outra edição, Ferreira (2004, p. 1115) define o termo como “[...] elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços: máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc.; fator de produção. [...]”

De todo esse contexto, verifica-se uma grande controvérsia em torno da definição do termo, no que diz respeito ao seu emprego no campo da economia, de modo que há um amplo espectro de variação, relativamente aos elementos utilizados na industrialização,

comercialização ou prestação de serviços, quanto ao que se considera ou não insumo num determinado processo produtivo.

Paralelamente, tal controvérsia assume um caráter capital para o presente trabalho. Primeiro, porque constitui a essência da problemática que se propõe debater.

Em segundo plano, embora não menos importante, os insumos ostentam *status* relevante no âmbito do Direito Tributário, porquanto seu custo repercute diretamente na apuração do valor de algumas espécies de tributos devidas pelo contribuinte.

De tal forma que, sob o prisma econômico-financeiro e mesmo de planejamento e gestão empresarial, perceber a exata idéia do que venha a se constituir **insumo** em matéria tributária se reveste de suma importância, podendo fazer a diferença no segmento de atuação da empresa.

A polêmica situa-se, pois, em sua essência, no fato de se considerar **insumo** todas ou apenas algumas das despesas e investimentos realizados para se obter um resultado, ou para a produção de uma mercadoria ou produto.

Tão simples quanto relevante para o Direito Tributário, originando-se daí a eterna disputa entre o Fisco, sempre incansável em restringir tal definição e, assim, ampliar a arrecadação, e o sujeito passivo do tributo referenciado, nem sempre indiferente no tocante ao exercício dos seus direitos e garantias fundamentais, buscando argumentos que justifiquem uma interpretação tão extensiva quanto possível, de forma a açambarcar o maior volume de insumos e, assim, diminuir o desembolso de valores pagos por conta desses tributos.

Neste ponto, insere-se um questionamento essencial, e diz respeito a qual seria a delimitação exata do termo insumo no âmbito das contribuições sob a égide do PIS e da Cofins. Aquela que, dentre todos os significados semânticos assumidos pelo termo, constituir-se-ia na definição essencial para a causa em debate.

A Receita Federal do Brasil especificou a expressão **insumo**² para o âmbito da sistemática não-cumulativa do IPI, limitando-a, de modo que, segundo Bergamini (2008, p. 1), somente os insumos que efetivamente se consumirem ou se desgastarem em razão do contato com o produto em fabricação é que conferem crédito.

Também procedeu da mesma forma em relação ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) nos artigos 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (BRASIL, 1999):

[...] Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

[...] Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

[...].

² Inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/79 (BRASIL, 1979): [...] Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30; e Decreto-Lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8º): I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do Ativo Permanente. [...].

Tal especificação, também em relação ao Imposto de Renda, se encontra no artigo 9º da Instrução Normativa – IN/SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996 (BRASIL, 1996):

[...] Art. 9º. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês:

I - o valor dos incentivos fiscais de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, ao Vale-Transporte, às Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, às Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação de regência;

II - o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido;

III - o imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores:

a) se pago até 1995, atualizado pela variação da UFIR até 31 de dezembro daquele ano e acrescido dos juros de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 1995, a partir de 1º de janeiro de 1996;

b) se pago a partir de 1º de janeiro de 1996, acrescido dos juros de que trata a alínea anterior.

§ 1º Em nenhuma hipótese poderão ser deduzidos o imposto retido na fonte e o imposto pago sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa ou variável.

§ 2º O imposto de renda pago a maior, apurado em 31 de dezembro de cada ano, somente poderá ser deduzido a partir do mês de abril do ano subsequente.

§ 3º Considera-se imposto de renda pago a maior a diferença positiva verificada entre o imposto de renda pago ou retido relativo aos meses do período de apuração e o respectivo imposto devido.

§ 4º A parcela excedente, em cada mês, dos incentivos a que se refere o inciso I deste artigo, poderá ser utilizada nos meses subsequentes do mesmo ano-calendário, observados os limites legais específicos.

[...].

Entretanto, constata-se que, para efeito das contribuições sociais de seguridade, a lei que impôs o sistema não cumulativo absteve-se de emitir definição sobre o termo insumo, do qual se utilizou no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002, no âmbito do PIS, replicado na Lei 10.833/2003 destinada à regulação da Cofins, bem como em outros normativos, para dimensionar o cálculo do valor dos créditos que seriam apurados pelo sujeito passivo do tributo (BRASIL, 2002, grifo nosso):

[...] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou

importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Adicionalmente, verifica-se que o legislador ordinário tampouco se preocupou em remeter à utilização subsidiária de outra legislação, a fim de suprir tal omissão, a exemplo do que ocorrera no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/1996³, quando da instituição do crédito presumido de IPI para ressarcimento do valor do PIS/Pasep e da Cofins.

Assim, na tentativa de suprir tal lacuna, a Secretaria da Receita Federal do Brasil exercitou sua competência⁴, para expedir instruções normativas que satisfizessem as necessidades e questionamentos do contribuinte.

Nesse sentido, a primeira delas, a IN/SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, agregou instruções gerais (fato gerador, contribuintes e responsáveis, bases de cálculos, exclusões e deduções gerais e específicas, não incidências e isenções, alíquotas, deduções, restituições e compensações, etc.) envolvendo inclusive o cálculo, contabilização e pagamento das contribuições ao PIS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.

Entretanto, foi por intermédio da IN/SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, que aquela Secretaria estabeleceu propriamente as bases da definição de **insumo** no campo daquela contribuição de seguridade social.

³ BRASIL, 1996: [...] Art. 3º Para os efeitos desta Lei, a apuração do montante da receita operacional bruta, da receita de exportação e do valor das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem será efetuada nos termos das normas que regem a incidência das contribuições referidas no art. 1º, tendo em vista o valor constante da respectiva nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor ao produtor exportador. Parágrafo único. Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. [...].

⁴ Segundo Carrazza (2008, p. 493), a competência legislativa tributária é “[...] a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas para que, por meio de lei, tributem. [...]”. E isto só ocorre com estas pessoas políticas porque possuem Legislativo com representação própria. A propósito disto, adverte Carvalho (2008, p. 235, grifo no original) que “[...] não podemos deixar de considerar que tem, igualmente, **competência tributária** o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre o IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; [...]”. Em vista disso, tem competência a Secretaria da Receita Federal do Brasil, enquanto órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, em editar **normas complementares** destinadas tão somente a **completar**, vedado, portanto, promover inovações ou modificações do texto da lei que se propõe a completar. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece, em seu art. 96, que a legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. E, no art. 100, especifica as **normas complementares** às leis, tratados, convenções internacionais e decretos, relacionando nesta categoria os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Tal iniciativa materializou-se com a inserção de parágrafo 5º no artigo 66 da IN/SRF nº 247/2002, limitando o âmbito do termo **insumo** aos elementos utilizados na fabricação/produção de bens destinados à venda, sob a condição cumulativa de que *i*) sofram os efeitos das alterações decorrentes da ação direta do processo de fabricação e *ii*) não estejam contabilizados no ativo imobilizado, aí incluídos os serviços caso prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

Para o segmento de prestação de serviços, a delimitação seguiu a mesma orientação de abranger exclusivamente os elementos consumidos/utilizados diretamente na atividade-fim, excluindo o que esteja registrado no ativo imobilizado e os serviços não prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

Na esfera da Cofins, a delimitação foi introduzida por meio da IN/SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que reproduziu, no parágrafo 4º do seu artigo 8º, a íntegra do parágrafo 5º do artigo 66, da acima referida IN/SRF nº 247/2002.

Vê-se, portanto, que se trata de uma definição de natureza restritiva, visivelmente embasada nos conceitos específicos da legislação do IPI, envolvendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente vinculados ao processo de fabricação, e que nele sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas.

1.2 Insumo conforme (im)posto na legislação

As contribuições ao PIS e à Cofins integram a subespécie **contribuições de seguridade social**, parte componente da espécie contribuição social, pertencente ao gênero contribuição, uma das modalidades de exação autônoma que compõem o sistema tributário brasileiro, conforme exposto no Apêndice B.

Entretanto, isso nem sempre foi desta forma. Há um histórico de evolução em cada um destes tributos que necessita ser resgatado para proporcionar o perfeito entendimento da inserção do termo insumo neste emaranhado legal que regula o PIS e a Cofins, assunto tratado no Apêndice C.

A propósito, coube à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida em 30 de dezembro de 2002 na Lei nº 10.637, instituir a não-cumulatividade na cobrança da contribuição ao PIS. Portanto, esse tributo passou, desde então, a ter a disciplina de três regimes tributários distintos: *i)* o regime cumulativo; *ii)* o regime monofásico; e *iii)* o regime não cumulativo.

Segundo a exposição de motivos⁵ apresentada ao Presidente da República, a proposta se inseria numa ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais sobre o faturamento. Esta MPv fazia parte da introdução gradual da cobrança em regime de valor agregado, inicialmente para o PIS, devendo estender-se à Cofins no ano seguinte.

Todavia, advertiu-se, na oportunidade, da manutenção da carga tributária nos patamares que se arrecadava com a cobrança do PIS no modelo tradicional. Nesse sentido, o item 44 foi taxativo ao sustentar que a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS era rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida, correspondente a 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), fora projetada precisamente para compensar o estreitamento da base de cálculo, que passaria a admitir o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de **insumos**, bens para revenda, bens destinados ao ativo imobilizado e despesas financeiras.

Na referida MPv nº 66/2002, ratificou-se a definição da base de cálculo já contemplada na Lei nº 9.718/1998, admitidas as exclusões previstas no §3º do art. 1º. Destaca-se, ainda, o inciso II do art. 3º, responsável pela inserção do termo **insumo** no âmbito das contribuições ao PIS.

Quanto à apuração do valor da contribuição, o legislador determinou a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre a base de cálculo, permitindo descontar os créditos calculados na forma do art. 3º, exclusivamente em relação a: *i)* bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; *ii)* custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e *iii)* bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto naquela medida provisória.

⁵ Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda – EM/MF 00211, de 29 de agosto de 2002.

Já o art. 8º da Lei nº 10.637 excluiu da modalidade não cumulativa de cobrança: *i)* as cooperativas; *ii)* as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998; *iii)* as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; *iv)* as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; *v)* as pessoas jurídicas imunes a impostos; *vi)* os órgãos públicos e as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais; e *vii)* as receitas decorrentes das operações referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º, isto é, de venda de álcool para fins carburantes, bem como das operações sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS. Como visto, a letra da lei atribuiu caráter geral ao regime não cumulativo, utilizando critérios diversificados para excluir aqueles sujeitos passivos que continuariam sob o regime cumulativo ou monofásico.

Em 21 de novembro de 2002, a Instrução Normativa nº 247, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em seu art. 66, disciplinou o cálculo do crédito nas contribuições devidas pela pessoa jurídica ao PIS. Todavia, limitou-se a repetir a redação da MPv nº 66/2002 (BRASIL, 2002, grifo nosso) “[...] Art. 3º [...] II – bens e serviços utilizados como **insumo** na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]” Assim, sem definir o termo **insumo**, ao menos afastou a interpretação restritiva resultante da redação da Lei nº 10.637/2002, no sentido de abranger tão somente os insumos utilizados no processo de fabricação de produtos.

Em 17 de dezembro de 2002, o Decreto nº 4.524 introduziu a regulamentação da cobrança e da fiscalização das contribuições ao PIS e à Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, em complemento à MPv nº 66/2002. Importa assinalar que a redação da alínea “b” do inciso I do art. 63, do referido diploma repete aquela do inciso II do art. 3º da MPv 66/2002, afirmando uma definição mais alargada do termo **insumo**, o que não ocorreu no processo de conversão da MPv 66/2002 na Lei nº 10.637/2002.

Coube à Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003, da Secretaria da Receita Federal promover ajustes na redação da IN/SRF nº 247/2002, e abordar decisivamente a definição do termo **insumo** no âmbito da contribuição ao PIS.

Segundo o §5º, inserido no art. 66 daquela instrução normativa, o termo **insumo**, na esfera da fabricação ou produção de bens destinados à venda, compreenderia uma definição semelhante àquela estabelecida no âmbito do IPI (inciso I do art. 66 do

Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados ‘RIPI/79’, aprovado pelo Decreto 83.263, de 9 de março de 1979) – envolvendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente vinculados ao processo de fabricação, e que nele sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas –, tipicamente associada ao ambiente fabril e caracterizada pela exigência de absorção e/ou transformação do bem ou coisa durante o processo de industrialização quando relacionada a produto. Ou, no caso de prestação de serviços, vinculada à mesma orientação de abranger exclusivamente os elementos consumidos/utilizados diretamente na atividade-fim.

A MPv nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, promoveu alterações na legislação tributária federal, dentre as quais a instituição do regime não cumulativo na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

Nos mesmos moldes da não-cumulatividade da contribuição para o PIS, o texto da nova MPv replica literalmente o modelo para a Cofins, inclusive com a mesma advertência, no item 3 da exposição de motivos⁶, de que o montante da receita obtida com esse tributo não seria posto em risco. Para tanto, o art. 2º da referida MPv nº 135 fixou a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Ressalte-se que o legislador alterou a redação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833 (BRASIL, 2003) “[...] Art. 3º [...] II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]”, em relação àquela contida na Lei nº 10.637. Portanto, a definição de **insumo** teria mesmo restado alargada, açambarcando os bens e serviços empregados como insumo tanto na prestação de serviços, quanto na destinação à venda. Também foi ampliado o direito ao creditamento, mediante a inclusão, no art. 3º da MPv nº 135, do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, bem como das edificações e benfeitorias em imóveis próprios, desde que utilizados nas atividades da empresa.

A proposta de emenda constitucional – PEC nº 41, que tramitava no Congresso desde abril de 2003, e resultou na Emenda Constitucional nº 42, promulgada em

⁶ Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda nº 197-A/2003 – MF, de 30 de outubro de 2003.

19 de dezembro de 2003, segundo sua extensa exposição de motivos, visava a promover uma reforma estrutural para elevação da eficiência econômica do País. Daí resultaram as inserções do inciso II no §2º do art. 149 e do inciso IV no *caput* do art. 195, que abriram as portas para a instituição de contribuições à Cofins e ao PIS, respectivamente, sobre a importação em geral. Simultaneamente, também ocorreu a introdução dos §§ 12 e 13 no art. 195, fato que suscitou enorme polêmica quanto à constitucionalização ou não da não-cumulatividade dessas contribuições, tema que será dissecado no âmbito do título 2.4.

Em de 29 de janeiro de 2004, a MPv nº 164, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação incidentes sobre a importação de produtos e serviços.

No art. 15, a referida MPv disciplinou o direito de crédito decorrente das importações efetivamente pagas por conta do PIS-importação e Cofins-importação, a ser deduzido por ocasião da apuração das contribuições ordinárias ao PIS e à Cofins (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), no tocante a pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. As situações de creditamento são as mesmas descritas na MPv 66/2002 (Lei nº 10.637/2002), com exceção daquelas não aplicáveis à materialidade do tributo.

De se ressaltar que a redação do inciso II do art. 15 da MPv nº 164, corresponde àquela encontrada na MPv nº 135 (convertida na Lei nº 10.833/2003), qual seja (BRASIL, 2003, grifo nosso), “[...] Art. 15 [...] II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; [...].”

Com isso, sedimenta-se o entendimento de que a definição legal de insumo seria mesmo mais abrangente, alcançando os bens e serviços usados como tal na prestação de serviços e na venda de bens e produtos.

Por sua vez, a Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, dispôs sobre a incidência não cumulativa da Cofins na forma estabelecida pela Lei nº 10.833/2003.

No art. 8º, estabeleceu a prerrogativa da pessoa jurídica descontar créditos correspondentes a determinados itens, dentre os quais os bens e serviços utilizados como insumos. Para viabilizar o cálculo, no §4º repete a mesma redação utilizada pela IN-SRF nº 358/2003 no parágrafo 5º do artigo 66, antes comentado, para definir o que vem a ser **insumo** no âmbito da Cofins.

Entretanto, em face desse contexto, as pessoas jurídicas sujeitas a essas regras jamais se conformaram com o caráter restrito da definição de insumo estabelecida pela Secretaria da Receita Federal, limitada ao âmbito industrial, eis que oriunda do IPI. O motivo é simples e direto, porquanto o PIS e a Cofins ostentam materialidades bem diversas e metodologia de cálculo muito distinta se comparadas àquele imposto.

As consultas à autoridade fiscal para esclarecimento de dúvidas e questionamentos, na forma do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foram se sucedendo e, com isso, segundo Bergamini (2008, p. 1) observou-se certa tendência ao longo do tempo, qual seja a evolução da definição de **insumo** na direção de um certo reconhecimento da inadequada interpretação restritiva até então praticada pela Receita Federal. Tanto que, nas Soluções de Divergência COSIT nº 12, de 24 de outubro de 2007, nº 14, de 31 de outubro de 2007, nº 15, de 30 de maio de 2008, e nº 35, de 29 de setembro de 2008, abaixo analisadas, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, órgão central da Secretaria da Receita Federal, responsável pela interpretação da legislação tributária e expedição de orientações normativas, vinha se posicionando de modo a caracterizar maior flexibilidade, ampliando o leque de elementos considerados abrangidos na categoria de insumos e, como tal, reconhecendo o direito ao crédito correspondente.

Como ponto de partida dessa evolução, eis as decisões válidas para o PIS/Cofins no âmbito da Solução de Divergência nº 12 (BRASIL, 2007, grifo nosso):

[...] EMENTA: Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

Os créditos calculados sobre a aquisição de **peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda**, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/PASEP.

[...]

(Coordenador Geral Adalto Lacerda da Silva – DOU de 26.10.2009). Disponível em: <<http://www.revistards.com.br/content/legislacao.asp?id=46524>>. Acesso em: 13 set. 2009.

Por sua vez, a Solução de Divergência Cosit nº 14/2007, avançou um pouco mais no alargamento da definição de insumo, tanto no âmbito do PIS quanto na esfera da Cofins. Além de contemplar a prestação de serviços, passou a admitir, ao lado das peças, a **aquisição de partes e os serviços de manutenção** em máquinas, equipamentos e **veículos**, estes (veículos) representando também uma dilatação em relação àquela delimitação realizada no âmbito da Solução de Divergência nº 12, permitindo créditos de (BRASIL, 2007, grifo nosso):

[...] despesas efetuadas com a aquisição de **partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, [...] a serem descontados da Contribuição [...].

Nessa onda de ampliação do significado do termo insumo, com a Solução de Divergência nº 15/2008, segundo Bergamini (2008, p. 3) “[...] os contribuintes passaram a tomar crédito sobre [...] insumos que [...] apenas são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, [...].”

Assim, o direito a creditamento não mais se limitara aos insumos que tivessem sofrido desgaste ou consumo em razão do contato direto com o produto sob industrialização. Isto porque a Solução de Divergência nº 15/2008 definiu como **insumo** tão somente aqueles bens e serviços intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Eis trecho relevante (BRASIL, 2008, grifo nosso):

[...] Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, **aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado**. [...].

Relativamente à Solução de Divergência nº 35, houve ratificação da decisão exarada na Solução nº 14/2007, vez que se refere a crédito correspondente a partes e peças de

reposição, tendo sido destacada a necessidade do desgaste ou dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, e a condição de utilização em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados a venda, omitindo-se, desse benefício, os serviços de manutenção e os veículos.

Entretanto, em decisão envolvendo a Solução de Consulta nº 237, de 24 de julho de 2008, aqueles posicionamentos que haviam sido pacificados nas soluções de divergência acima transcritas foram modificados integralmente.

Segundo aquela nova solução, o direito a crédito por aquisição de insumos só se configura para partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda que sofrerem transformação durante o processo de fabricação, isto é, acusarem desgaste ou se consumirem no contato com o produto fabricado. No tocante a serviços para manutenção dessas máquinas, exige-se a observância dos demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Verifica-se, pois, um retorno à posição originalmente demarcada pela IN/SRF nº 358/2003 (PIS) e IN/SRF nº 404/2004 (Cofins), espelhada no inciso I do art. 66 do RIPI/79.

Nesse contexto, uma infinidade de outros insumos restou excluída daquela definição. São os denominados insumos indiretos que, apesar de também terem sido aplicados ao processo produtivo, não foram agregados ao produto industrializado, nem desgastados ou transformados em contato com esse produto. Assim, foram situados fora da abrangência do termo **insumo**, fato que implica em não-geração de crédito.

No âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), criado pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 em 27 de maio de 2009, iniciaram-se em 2007 os julgamentos acerca da extensão do termo **insumo** na esfera da não-cumulatividade do PIS e da Cofins.

Assim, a 3ª Câmara do Carf decidiu por referendar a definição de insumo, tal qual foi posta pela Secretaria da Receita Federal nas IN/SRF nº 358 e IN/SRF nº 404, no

julgamento do processo nº 13855.001586/2003-71 (recurso nº 137.823; acórdão nº 203-12448). Todavia, a decisão não teve unanimidade, experimentando diferentes teses interpretativas daquele termo, tais como, de custos diretos de produção e de despesas necessárias à apuração do IRPJ.

Por sua vez, o legislador agiu em direção oposta. Em 8 de janeiro de 2009, a Lei nº 11.898 promoveu nova distensão à definição de insumo, mediante a inserção do inciso X no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Desta feita, admitiu que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção descontem, das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, créditos relativos a vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniforme fornecido a seus empregados.

Eis, em síntese, o objeto da principal divergência em relação às contribuições não cumulativas para o PIS e para a Cofins: a **definição de insumo**. Sua delimitação, na visão dos consultores e tributaristas, seria imprecisa, gerando uma enorme dificuldade para as empresas no que diz respeito à interpretação da abrangência dos elementos que afetarão o dimensionamento do crédito e, por sua vez, o cálculo do valor do tributo a recolher.

O exame crítico dessa problemática será efetuado no âmbito do título 3 da presente pesquisa.

2 INSUMO: ASPECTOS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS

Consoante estabelecido no título 1.1, o verbete **insumo**, no âmbito das contribuições de seguridade social, derivou da imposição do legislador ordinário, quando instituiu o regime da não-cumulatividade para o PIS e, posteriormente, para a Cofins, no exercício da competência que lhe reservou o constituinte originário, no bojo da decisão política de promover uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais sobre o faturamento em 2002. Depois da implantação da cobrança monofásica em diversos segmentos da economia, partiu-se para a introdução gradual da cobrança em regime de valor agregado, inicialmente para o PIS. Todavia, segundo a exposição de motivos MF 00211/2002, essa modernização do sistema tributário deveria respeitar um **limite absoluto**, qual seja o de preservar a arrecadação tributária federal nos mesmos patamares de então.

Portanto, no âmbito daqueles tributos, verifica-se uma relação direta entre a sistemática da não-cumulatividade e o termo **insumo**, vez que este não existiria sem aquela. Por sua vez, aquela sistemática não se concretizaria na ausência deste, tendo presente a técnica escolhida pelo legislador⁷. De tal vínculo direto decorre a necessidade de se examinar o que venha a ser tal sistemática denominada não-cumulatividade, previamente à abordagem do cerne da questão, a **definição de insumo**.

No entanto, como primeiro passo há que considerar uma premissa básica, qual seja a de que os institutos acima referidos encontram-se inseridos no ordenamento jurídico brasileiro, o qual pode ser tomado como um sistema de abrangência global, sinônimo de direito positivo.

A propósito disso, não podemos olvidar que o direito positivo (ordenamento), uma vez tomado como sistema, apresenta uma particularidade que foi assim ressaltada por Carvalho (2008, p. 142, grifo do autor):

⁷ Segundo Bergamini (2008, p. 95, grifo do autor), o legislador utilizou o método subtrativo indireto ou **base contra base**. Entretanto, para Marques e Coimbra (2009, p. 400, grifo nosso) “o que a Lei 10.833/2003 faz é utilizar-se de um método misto: o contribuinte aplica a alíquota à soma dos insumos, equipamentos etc. que recebe e debita-se da contribuição incidente sobre a sua receita bruta. Há, pois, uma combinação do método do **imposto sobre imposto** com o **base sobre base**”.

[...] suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, **material e formalmente**, em normas superiores. Invertendo-se o prisma de observação, verifica-se que das regras superiores derivam, **material e formalmente**, regras de menor hierarquia. [...].

Assim, o decreto deve buscar validade na lei, e esta na Constituição. Eventual contrariedade à norma superior implicará em situar o ato normativo fora dessa pirâmide, isto é, não pertencer ao ordenamento jurídico considerado e, por isto, não obrigar, não produzir efeitos jurídicos.

Nesse diapasão, Carvalho (2008, p. 143, grifo nosso) prossegue em clara alusão a Kelsen:

[...] Todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, **que dá fundamento de validade à constituição positiva**. Sua existência imprime, decisivamente, caráter unitário ao conjunto, e a multiplicidade de normas [...] lhe confere o timbre de homogeneidade. [...].

Assim, reconhecendo-se a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas, algumas de conduta, outras de estrutura⁸, verifica-se que tal sistema é composto de subsistemas que se relacionam em múltiplas direções, todos fundados em um subsistema posicionado hierarquicamente no topo, a Constituição da República Federativa do Brasil, cujo texto hospeda, por excelência, as linhas gerais que informam a organização do Estado Brasileiro.

Seguindo-se o raciocínio de Carvalho (2008), se a Constituição Federal foi tratada como um sistema, dentro de outro sistema maior que é o ordenamento jurídico em vigor, torna-se possível analisar os demais subsistemas, a exemplo do subsistema constitucional tributário, constituído pelas normas que versem sobre matéria tributária, mas em nível constitucional. Duas circunstâncias asseguram unidade: *i)* a norma hipotética

⁸ Conforme Carvalho (2008, p. 154, grifo nosso), as normas de **conduta** destinam-se diretamente para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade. Por sua vez, as normas de **estrutura**, conquanto também se dirijam para as condutas interpessoais, tem por objeto os comportamentos vinculados à produção de novas proposições, razão porque estatuem sobre órgãos, procedimentos e o modo de criação, transformação ou expulsão das regras do sistema. Assim, a regulação das condutas, nas normas de **estrutura**, dependerá da edição de norma intermediária que disponha sobre a **competência** e, a partir dela, a derivação da norma de conduta.

fundamental como fonte única, e *ii*) a matéria como ponto de convergência do direito positivo.

Fazendo parte da Constituição, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, bem como medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes.

2.1 A Constituição e a competência legislativa tributária

Ao contrário do que ocorre em muitos países ocidentais, nos quais poucas disposições tributárias foram constitucionalizadas, nosso sistema constitucional tributário reuniu preceitos tributários em abundância, deixando pouca margem de atuação ao legislador ordinário. Conforme afirma Carvalho (2008, p. 158), “esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa Constituição rígida, acarreta como consequência inevitável um sistema tributário de acentuada rigidez, [...]”.

De modo que, no Brasil, não há se falar em poder tributário, mas tão somente em competência tributária em face de uma série de limitações impostas constitucionalmente.

Isto porque, conforme sustenta Carrazza (2008, p. 490), a Assembléia Nacional Constituinte detinha verdadeiramente o poder tributário, pois era soberana e tudo podia. Uma vez promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo, detentor da soberania, restando em lugar daquele as competências tributárias que a Carta Magna distribuiu entre os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

De acordo com Carvalho (2008, p. 234), “competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. [...]”.

Já competência legislativa tributária, ou simplesmente competência tributária, segundo Carrazza (2008, p. 490) “[...] é a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que busca seu fundamento de validade na própria Constituição. [...]” Daí a afirmação de Carrazza (2008, p. 490, grifo do

autor) que “a Constituição Federal, no Brasil, é a **lei tributária fundamental**, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos. [...]”

Bem por isso, por força do princípio da legalidade, estatuído no art. 150, inciso I, da Carta Magna, cabe às leis prever, *in abstracto*, as obrigações tributárias em concreto, descrevendo os elementos essenciais da norma jurídica tributária, a saber: *i)* a hipótese de incidência do tributo, *ii)* o sujeito ativo, *iii)* o sujeito passivo, *iv)* a base de cálculo, e *v)* a alíquota. De forma que o exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que deriva da Constituição.

Em vista disso, Carrazza (2008, p. 493) sustenta que “[...] a competência tributária é a habilitação [...] a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. [...]” E isto só ocorre com estas pessoas políticas porque possuem Legislativo com representação própria.

Assim, quem pode tributar, pode igualmente diminuir o tributo, aumentá-lo, isentá-lo, parcelar seu pagamento, ou até mesmo não tributar. Tudo de conformidade com a vontade política do ente titular da respectiva competência. Este poderá, inclusive, não exercer sua prerrogativa, ou exercê-la parcialmente. Entretanto, não poderá alterá-la substancialmente, nem renunciá-la, nem tampouco aliená-la (princípio da indelegabilidade da competência tributária). Tudo com base na lei, e respeitados rigorosamente os preceitos constitucionais.

Neste contexto, a competência tributária apresenta-se lógica e cronologicamente anterior à origem do tributo, que dependerá da ocorrência da hipótese de incidência no mundo fático, após a edição de lei que contenha os elementos essenciais da norma jurídica tributária.

No tocante a limites, se a competência legislativa tributária decorre da Carta Magna, dela retirando sua validade, por evidente deve-lhe obediência irrestrita. Eis, assim, o primeiro limite situado na absoluta e estrita observância dos preceitos constitucionais, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade insuperável.

Outro limite que se opõe ao legislador diz respeito aos princípios constitucionais, sejam explícitos ou implícitos, que também não podem ser violados, salvo por flexibilização diante de outro princípio.

Portanto, a Constituição limita o exercício da competência tributária, direta ou indiretamente, neste caso em face do disciplinamento constitucional de outros direitos. Todavia, respeitadas tais limitações, o titular da competência tributária estará constitucionalmente aparelhado para obrigar terceiros ao pagamento de tributos, independentemente da anuência destes.

Ressalte-se que a Constituição não criou tributos, embora se reconheça inexistir limite para o exercício do poder constituinte originário. A Carta apenas discriminou e repartiu competências entre os entes públicos, para que estes, por meio de lei, viessem a criá-los. Na lição de Carrazza (2008, p. 501, grifo do autor), “tais exações, porém, só surgirão, **in abstracto**, quando editada, por meio de lei, **a norma jurídica tributária e, in concreto**, quando acontecer, no mundo físico, o **fato imponível**.”

De modo geral, ao discriminar as competências tributárias, a Constituição determinou a norma padrão de incidência (a regra-matriz de incidência) de cada tributo. Com isto, definiu as possibilidades em termos de hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo e base de cálculo. De tal forma que o legislador deverá seguir fielmente as disposições constitucionais. Vale dizer, na criação do tributo deve seguir a regra-matriz de incidência⁹ estipulada na Carta Magna.

Neste sentido, colacionamos trecho do Voto do Min. Cezar Peluso no contexto do RE nº 346.084/PR que apreciava a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, julgado em 9 de novembro de 2005 (BRASIL, 2005):

[...] Desde Kelsen, sabe-se que a legislação, como ato de produção normativa, é, a um só tempo, criador e aplicador do direito. Cria direito por introduzir norma no sistema, mas tem de fazê-lo nos estritos termos da competência que lhe foi atribuída, aplicando a norma superior, no caso a

⁹ A propósito, oportuna é a lição de Ataliba (2008, p. 208) no sentido de que se o legislador federal adotar contribuições cuja hipótese de incidência corresponda a hipóteses de incidência de impostos, sujeitos a regime especial, estará obrigado a respeitar este regime por força de preceitos constitucionais, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Constituição da República, onde residem o fundamento de validade e os limites formais e materiais de seus poderes.
[...].

Neste contexto, ao tempo de se perscrutar o que venha a ser não-cumulatividade, justifica-se proceder concomitantemente ao exame de algumas questões polêmicas, vez que inseridas hierarquicamente em posição mais elevada na pirâmide, porquanto estejam relacionadas a matérias que foram alçadas ao âmbito da Carta Magna.

Tais questões dizem respeito a aspectos constitucionais relacionados à não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, que devem preceder ao exame da delimitação do termo **insumo**, justamente por ocupar posições superiores na hierarquia das normas, bem como exercerem influência capital naquela definição, na medida em que a lógica do sistema situa o fundamento de validade e os limites formais e materiais das normas inferiores por derivação das normas que estão acima. Não bastasse isso, verifica-se que das soluções acolhidas nas polêmicas constitucionais derivarão direcionamentos distintos para as questões infraconstitucionais diretamente ligadas ao **insumo**.

2.2 Não-cumulatividade: Imposição constitucional às novas fontes de custeio?

Além de os impostos (IPI e ICMS) referidos no Apêndice D, a atual Constituição da República também estendeu o regime da não-cumulatividade para o âmbito da competência residual da União (art. 154, I), bem como para as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (art. 195, §4º), constituindo-se temas já pacificados na jurisprudência, ainda que outrora tenham suscitado muitos questionamentos.

Neste contexto, insere-se de forma relevante examinar a hipótese de a não-cumulatividade das contribuições de seguridade social ter previsão constitucional, cabendo à legislação infraconstitucional a tarefa de definir a sistemática para sua implementação, em face do silêncio do poder constituinte originário¹⁰.

Tomando-se por referência as doutrinas de Carneiro (2006, p. 21) e Corrêa (2008, p. 63), o fundamento de tal previsão não se apoiaria na EC nº 42/2003, que instituiu os

¹⁰ Na lição de Moraes (2006, p. 23, grifo nosso), trata-se de poder **ilimitado e autônomo**, pois não está de modo algum limitado a direito anterior. Também é **incondicionado** porque não reconhece limites para manifestar sua vontade.

§§12 e 13 no art. 195¹¹, fato que para muitos significa o fenômeno da **constitucionalização** da não-cumulatividade (das contribuições de seguridade social), mas encontraria sustentação no fato de que o constituinte originário **impôs**, em 1988, a não-cumulatividade para as **contribuições sociais sobre novas fontes de custeio** pela combinação do contido no art. 195, §4º com o estabelecido no art. 154, inciso I.

A questão assim posta representa o marco originário para as análises e discussões de caráter constitucional que serão travadas no decorrer dessa pesquisa monográfica, mantidos os preceitos estabelecidos na Constituição Federal de 1988 como **referencial de fonte e de fundamentação**, bem como as decisões do Supremo Tribunal Federal, na qualidade de intérprete e guardião da Carta Política, competência delegada pela própria no art. 102, *caput*. Afinal, segundo Kelsen (2003, p. 215), “o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. [...]”

De modo que, conforme sustenta Carvalho (2008, p. 144), o ordenamento jurídico, tomado sob o prisma de sistema proposicional nomoempírico prescritivo, isto é, como sistema do direito, é constituído de um conjunto de normas dispostas hierarquicamente, à semelhança de uma pirâmide: na base as normas inferiores, construídas por particulares, e no topo as normas constitucionais. Nela (pirâmide), as normas inferiores buscam validade nas normas que lhes são superiores.

Porém, para sustentar a suposição de que a Constituição Federal de 1988 impôs a não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social sobre **novas fontes de custeio**, a partir da combinação do art. 195, §4º com o art. 154, inciso I, justifica-se análise mais acurada.

Primeiramente, deve-se entender por novas fontes¹² aquelas inseridas após 5 de outubro de 1988, data da promulgação da Carta Magna que trouxe consigo o arcabouço tributário nacional, no qual estão inseridos tanto o art. 195, §4º como o art. 154, inciso I.

¹¹ BRASIL, 2003: [...] Art. 195. [...] §12 – A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no §12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

¹² Entende-se o termo fonte como designativo do aspecto material da hipótese de incidência. Daí a lição de Ataliba (2008, p. 108) no sentido de que base impositiva é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação do *quantum debeatur* em cada obrigação tributária concreta.

Nesse aspecto, fatalmente dever-se-á tomar para análise os atos normativos introdutórios de novas fontes a partir daquela data, fato que direciona o foco, de imediato, sobre a Lei nº 9.718/1998¹³ (ampliou a base de cálculo do PIS/Cofins) e sobre as emendas à Constituição. Ressalte-se que nem há espaço para se questionar o caráter de ineditismo da nova fonte – a **receita** – constitucionalizada pela EC nº 20/1998. Conforme Ataliba (2008), a materialidade da hipótese de incidência constitui-se em elemento jurídico decisivo para classificação das espécies tributárias. Sem dúvidas, ao alçar a **receita** à categoria de base econômica para as contribuições ao PIS e à Cofins, instituída alternativamente ao faturamento, o constituinte derivado delimitou uma nova fonte de contribuição social.

Mas antes disso, demonstra-se oportuno recordar que a Carta Magna trouxe, no art. 195, inciso I, as seguintes hipóteses de incidência tributária para as contribuições de seguridade social: *i)* a folha de salários, *ii)* o faturamento, e *iii)* o lucro (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidente sobre a **folha de salários, o faturamento e o lucro**;
[...].

Por óbvio, sobre tais fenômenos econômicos não teria sentido a incidência da hipótese sob exame, eis que já inseridos no texto original da Carta Política de 1988, que, de sua parte, discrimina a aplicação do art. 154, inciso I, às contribuições instituídas sobre as **novas** fontes de custeio, o que afasta qualquer possível antinomia que se queira alegar.

Assim sendo, depois daquele marco temporal, verificou-se a introdução da **receita** como hipótese de incidência daqueles tributos. Resta saber se, neste caso, justifica-se a tese sob exame, no sentido de que a não-cumulatividade decorreria de comando constitucional, pela combinação do art. 195, §4º com o art. 154, inciso I.

A propósito, dispõe o art. 195, §4º que (BRASIL, 1988, grifo nosso):

¹³ Derivada da conversão da MPv nº 1.724, de 29 de outubro de 1998.

[...] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§4º **A lei poderá instituir outras fontes** destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, **obedecido o disposto no art. 154, I.**

[...].

Por sua vez, o art. 154, inciso I, estabelece que (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante **lei complementar**, impostos não previstos no artigo anterior, **desde que sejam não-cumulativos** e não tenham **fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição**;

[...].

Da simples leitura e combinação dos dispositivos constitucionais retro citados depreende-se que o legislador deverá, em se tratando de **nova fonte de custeio** de contribuição de seguridade social, cumprir dois requisitos necessariamente para satisfazer a Carta Política: *i*) lei complementar; e *ii*) não-cumulatividade do tributo incidente sobre a nova fonte introduzida.

Quanto ao terceiro requisito listado, que diz respeito à exigência de fato gerador ou base de cálculo distinto daqueles discriminados na Constituição, trata-se de tema já pacificado pela Suprema Corte¹⁴, solidificando-se o entendimento de que tal exigência tem aplicação restrita na criação de outros impostos ou contribuições, quando em relação direta entre imposto novo x imposto já discriminado, ou contribuição nova x contribuição já discriminada na Carta Magna. E, *in casu*, se a fonte da contribuição se afirma **nova**, no sentido de **inédita** no texto da Carta, por evidente que não estaria afetada desta restrição em face de eventual materialidade já discriminada na Lei Maior para tributo da espécie contribuição, subespécie de seguridade social.

¹⁴ Trata-se do Recurso Extraordinário nº 146.733/SP, que apreciou a arguição de inconstitucionalidade da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 7.689/1988). Eis o trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, em julgamento de 29 de junho de 1992: “[...] não se pode ver inconstitucionalidade no fato de a contribuição sob análise ter fato gerador e base de cálculo idênticos aos do Imposto de Renda e do PIS. Pelo singelo motivo de que não há, na Constituição, nenhuma norma que vede a incidência dupla de imposto e contribuição sobre o mesmo fato gerador, nem que proíba tenha os dois tributos a mesma base de cálculo. O que veda a Carta, no art. 154, I, é a instituição de imposto que tenha fato gerador e base de cálculo próprios dos impostos nela discriminados. E o que veda o art. 195, parágrafo 4º, é que quaisquer outras contribuições, para fins de seguridade social, venham a ser instituídas sobre os fenômenos econômicos descritos nos incisos I, II e III do *caput*, que servem de fato gerador à contribuição sob exame.”

Relativamente à Lei nº 9.718/1998, de pronto evidencia-se a inobservância daqueles preceitos, vez que se trata de lei ordinária que também não estabeleceu o regime não cumulativo do tributo. Daí os motivos da inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 346.084-PR julgado em 9 de novembro de 2005.

Importante destacar que a PEC nº 33/1995 (convertida na EC nº 20/1998) iniciou sua tramitação por intermédio da Mensagem Presidencial nº 306, veiculada no Diário do Congresso Nacional em **28 de março de 1995**. Portanto, mais de três anos antes da MPv 1.724, de 29 de outubro de 1998, convertida na Lei nº 9.718 em **27 de novembro de 1998**.

Assim, considerando a edição da EC nº 20/1998 somente em **15 de dezembro de 1998**, por óbvio que esta emenda não albergou a Lei nº 9.718/1998, em que pese sua tramitação bastante antecipada¹⁵, razão porque desaguou na inconstitucionalidade desse diploma legal. Do contrário, isto é, se a EC nº 20/1998 houvesse sido promulgada antes, lei ordinária seria o bastante para instituir a nova contribuição com base na receita, eis que retiraria sua validade do texto constitucional previamente modificado pelo teor daquela emenda, a qual incluiu a **receita** como hipótese de incidência das contribuições de seguridade social.

Assim, considerando que nosso sistema constitucional não reconhece a figura da constitucionalidade superveniente¹⁶, não havia como validar-se o contido no §1º, art. 3º da Lei nº 9.718/1998, restando como base de cálculo para as contribuições do PIS/Cofins apenas o faturamento, na forma prevista no art. 2º da mesma lei (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu **faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior **corresponde à receita bruta da pessoa jurídica**.

§ 1º **Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

¹⁵ O início da tramitação bastante antecipado da PEC nº 33/1995 indica ter havido preocupação em constitucionalizar a nova fonte de custeio para, só então, editar a lei instituidora do tributo sobre a fonte inédita. Todavia, o processo legislativo demonstra-se bastante complexo, especialmente em se tratando de proposta de emenda à Constituição da República, fato que teria produzido o descasamento das datas de edição da Lei nº 9.718/1998 e da EC nº 20/1998.

¹⁶ Denomina-se constitucionalidade superveniente o fenômeno pelo qual a alteração promovida na carta política atribui validade a uma norma vigente à época, originalmente inválida, convalidando, assim, sua legalidade.

[...].

Neste sentido o voto condutor do Min. Cezar Peluso no precitado Recurso Extraordinário nº 346.084-PR (BRASIL, 2005, grifo do autor):

[...] Na espécie, o excesso operado pela Lei nº 9.718/98, equiparando **faturamento** a qualquer **receita**, não obstante transponha a esfera da competência fixada pelo conceito **faturamento** e atribuída pelo art. 195, I, da CF/88, não implica usurpação de competência, porque podia a União, como ainda pode, instituir novas fontes de custeio da seguridade social com base noutros eventos econômicos, salvos aqueles expressos na discriminação de competências em matéria de impostos, com fundamento no art. 195, §4º, da CF/88, e, dentre essas novas fontes, as demais espécies de receita. Não se caracteriza, pois, vício material de incompetência.

Do ângulo formal, no entanto, para o fazer de modo lícito, seria mister houvesse obedecido ao disposto no art. 154, I, da Constituição da República, ou seja: i) fosse a contribuição criada por intermédio de lei complementar; ii) fosse não cumulativa; e iii) não tivesse o mesmo fato gerador, nem base de cálculo dos impostos. [...] Tenho, portanto, por incompatível com a ordem constitucional o disposto no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, seja por distender o conceito de **faturamento** assumido na redação original do art. 195, I, da Constituição, seja por não instituir nova fonte de custeio nos termos exigidos pelo art. 195, §4º. [...] Sob o pálio da nova redação do art. 195, I, b, a COFINS poderia (?) instituída sobre a receita por meio de lei ordinária, sem necessidade de observância dos arts. 154, I, e 194, §4º. Daqui os dois reflexos possíveis da Lei nº 9.718/98: i) a edição da Emenda nº 20/98 teria dado novo fundamento de validade à Lei nº 9.718/98, que seria constitucional a partir de então, [...] ii) a Emenda não teria sanado a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, por ser a esta posterior e por tratar-se de nulidade irremediável. [...] O art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98 foi produzido em descompasso com o regime constitucional cuja observância lhe daria fundamento de validade normativa. E, como já salientou a Corte, enunciando doutrina comum, “**afere-se a higidez da lei, em confronto com a norma constitucional vigente na época em que foi sancionada... A lei que invada matéria própria de lei complementar agride diretamente a Constituição** (RP nº 1556, rel. Min. Carlos Madeira, DJ 29.9.1988). [...] Por todo o exposto, julgo inconstitucional o §1º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para **toda e qualquer receita**, cujo sentido afronta a noção de **faturamento** pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, §4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social. [...].

No mesmo contexto, constata-se que a Lei nº 9.718/1998 não implementou a instituição da nova fonte de custeio, a **receita**, para as contribuições ao PIS e à Cofins, vez que desrespeitou os preceitos do inciso I do art. 154 e do §4º do art. 195 da Carta Política então vigente. Logo, o caso examinado não se prestou a confirmar a hipótese sob teste.

Em realidade, a instituição da **receita** deu-se por força da inserção da alínea “b” no inciso I do art. 195 pela via da Emenda Constitucional nº 20/1998, a qual, de plano, faz

emergir a celeuma da modificação das cláusulas pétreas, ou seja, incita o eterno debate constitucional acerca do limite a que deverá estar adstrito o constituinte derivado (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a **receita** ou o faturamento;

[...].

Vale dizer, por oportuno, que o procedimento da inserção de novas fontes de contribuição de seguridade social pela via da emenda à Constituição materializa uma alternativa política para driblar a exigência constitucional de lei complementar e, especialmente, a não-cumulatividade do tributo, tornando, na *práxis*, letra morta o §4º do art. 195.

Deve-se considerar, a bem da verdade, que tal proceder (emenda constitucional) sujeita-se a quorum mais qualificado¹⁷ que aquele exigido pela lei complementar, o que justificaria a fuga da disciplina do §4º do art. 195. Por outro lado, enseja a subsunção a uma controvérsia de peso em matéria constitucional: os limites da competência do constituinte derivado em face das inquebrantáveis cláusulas constitucionais pétreas.

Neste contexto, questiona-se se haveria alguma antinomia no fato de se alterar a Constituição por emenda, justamente para inserir nova fonte de custeio para as contribuições sociais e, assim, fugir da não-cumulatividade tributária?

A propósito, para adentrar à controvérsia colaciona-se parte do voto do Ministro Marco Aurélio, apesar de vencido na apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 939/7 – DF, julgada em 15 de dezembro de 1993, envolvendo a Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março desse mesmo ano, bem como a Lei

¹⁷ O §2º do art. 60 da Constituição Federal estabelece que a proposta de emenda constitucional será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, sendo aprovada se obtiver, em ambos os turnos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

Complementar nº 77/1993, que versavam sobre o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira ‘IPMF’ (BRASIL, 1993, grifo nosso):

[...] os antigos já diziam que nada surge sem uma causa, sem uma justificativa, decorrendo, daí, o princípio do motivo determinante. Indagome: porque a União desprezou o teor do artigo 154, inciso I, da Constituição Federal e, ao invés de utilizar-se do meio adequado nele inserto para a criação de um novo imposto, lançou mão da emenda constitucional? A resposta é, desenganadamente, **a tentativa de burlar as garantias constitucionais vigentes**, drible que não pode prosperar, **porquanto o inciso IV do §4º do artigo 60 é categórico no que veda a tramitação de proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais**. Buscou-se, mediante este instrumento, que é a emenda constitucional, viabilizar um imposto que pela própria nomenclatura tem repercussões inconciliáveis com certas garantias do contribuinte. [...] O que encerra isso, como veremos a seguir, senão **a vulneração ao princípio da não-cumulatividade?** [...] e **não creio** que alguém diga que a **não-cumulatividade não seja uma garantia do contribuinte** [...].

Percebe-se que o princípio da não-cumulatividade foi apreendido como parte integrante das garantias individuais que a Carta Política assegura aos contribuintes. Além disso, tomou-se o texto constitucional como se o constituinte originário tivesse exaurido sua vontade em relação à descrição das hipóteses de incidência tributária no âmbito da Constituição, deixando a prerrogativa de criar novos tributos ao legislador infraconstitucional, desde que satisfaça as exigências do art. 154, I.

Todavia, em sentido contrário a esta acepção, eis um trecho do voto do Ministro Carlos Velloso, no mesmo julgado (BRASIL, 1993):

[...] Tenho como relevante, no ponto, a arguição, no sentido de que a Emenda Constitucional nº 3, desrespeitando ou fazendo tábula rasa do princípio da anterioridade, excepcionando-o, viola limitação material ao poder constituinte derivado, a limitação inscrita no art. 60, § 4º, IV, da Constituição. [...] No que toca à questão da cumulatividade, em linha de princípio a proibição é dirigida ao legislador ordinário, não ao legislador constituinte derivado. (CF, art. 154, I). O mesmo pode ser dito em relação à não observância dos fatos geradores ou base de cálculos já estabelecidos na Constituição: a proibição é também dirigida ao legislador ordinário, e não ao legislador constituinte derivado. (CF, art. 154, I). Isto em linha de princípio, é claro. Estamos num juízo de deliberação. Por ora, há, no ponto, pelo menos, dúvida, dúvida que deve ser resolvida em favor da constitucionalidade da Emenda. [...].

Nesse mesmo sentido, adiciona-se trecho do voto do Ministro Néri da Silveira (BRASIL, 1993):

[...] Quanto à alegada ofensa ao princípio da não-cumulatividade, não a acolho. A instituição do imposto se fez, por via da emenda constitucional. Não incide, aqui, o art. 154, I, da Constituição. Não vejo obstáculo, neste ponto, à criação do IPMF, resultante que foi de emenda constitucional e não proveniente de lei complementar. Não cabe, no ponto, invocar qualquer dos incisos do parágrafo 4º do art. 60, da Constituição. [...].

E também o relator, Ministro Sydney Sanches (BRASIL, 1993):

[...] No que respeita à arguição de inconstitucionalidade, fundada na violação ao princípio que coíbe a bitributação e a não-cumulatividade, tenho-a por improcedente.

Tais vedações são dirigidas à lei complementar, quando institui tributo não previsto pela própria Constituição (inciso I do art. 154), ou seja, quando a União exerce a sua competência legislativa tributária residual. Mas, quando a Constituição é emendada e a emenda autoriza a instituição do tributo novo, não opera a norma em questão. Valho-me, também nesse ponto, dos fundamentos deduzidos nos pareceres retro-transcritos. [...].

Exteriorizaram-se, pois, posições diametralmente divergentes acerca da matéria. Contudo, prevaleceu o entendimento de que a não-cumulatividade, apesar de princípio constitucional, não integra o rol das cláusulas pétreas, de modo que sua inobservância não viola a limitação material ao poder constituinte derivado, não cabendo invocar a proteção do § 4º, do art. 60, da Constituição Federal.

Assim, ficou patente que a EC nº 20/1998 **não constitucionalizou** a não-cumulatividade das contribuições sobre novas fontes de custeio, e nem teria que fazê-lo, vez que, segundo o Pretório Excelso, o dispositivo do inciso I do art. 154 constitui comando de aplicação estrita ao legislador infraconstitucional. De modo que o mecanismo de alteração do texto constitucional, previsto na própria Carta Política, também concentra o atributo de permitir desviar-se da obrigatoriedade de instituir a não-cumulatividade para os novos tributos, fulminando a hipótese sob comento.

Ainda que sem o consenso de todos, foi este o sentido dado ao texto constitucional pela maioria dos ministros da Suprema Corte, a última instância nesta matéria, em respeito à decisão do próprio constituinte originário quando da partição das competências.

2.3 Não-cumulatividade: Definição

A problemática que envolve a definição desse instituto foi objeto de exame mais detalhado no Apêndice E, de onde se colhe o registro de que se trata de princípio

constitucional historicamente aceito no âmbito dos tributos indiretos e plurifásicos sobre o consumo (IPI e ICMS).

Segundo o texto da Constituição da República, a expressão significa o procedimento pelo qual o montante do imposto devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores. Este é o signo de não-cumulatividade que imperou no âmbito do direito constitucional tributário brasileiro até o advento da EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

O problema se escancara quando se projeta a aplicação de tal instituto para o PIS e para a Cofins, pois exsurge a discrepância em relação às definições válidas para a esfera do IPI e ICMS. Senão, veja-se o exemplo de definição para a não-cumulatividade do PIS/Cofins consoante Marques e Coimbra (2009, p. 401, grifo nosso):

[...] o regime não cumulativo do PIS e da Cofins previsto pela legislação infraconstitucional [...] foi implementado por meio do método subtrativo indireto, mediante a concessão de créditos calculados com base em bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica, e determinadas despesas, custos e encargos por ela incorridos, para compensação com o PIS e a Cofins devidos sobre a totalidade das suas receitas. [...].

Ocorre que em 2003, a Emenda Constitucional nº 42 inseriu o §12 no art. 195 da Carta Política, e tal comando foi qualificado, ao menos por uma parcela dos doutrinadores, como norma de estrutura (*status* de princípio), resultando a **constitucionalização** da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à Cofins, fato que implica na vinculação obrigatória do legislador ordinário.

Neste estágio, antes de se investigar a natureza jurídica da não-cumulatividade, abre-se uma janela, o Apêndice F, a fim de contemplar outro aspecto controvertido na doutrina, que diz respeito à possibilidade de se implantar tal instituto no âmbito das contribuições ao PIS e à Cofins, dado a natureza destes tributos, cujas materialidades são inteiramente distintas daquelas verificadas no IPI e no ICMS, pois dizem respeito às receitas ou ao faturamento.

2.4 Não-cumulatividade do PIS/Cofins: Princípio constitucionalizado ou mera técnica?

Qualificado por alguns como norma de estrutura, o indigitado §12 do art. 195 da Constituição Federal traz à baila a questão da natureza jurídica da não-cumulatividade das contribuições de seguridade social aqui tratadas, se princípio constitucional ou mera técnica de arrecadação de tributo, razão que justifica exame cuidadoso da hipótese formulada com base especialmente na doutrina de Oliveira (2009, p. 437): a não-cumulatividade do §12, art. 195, CF/88 (inserido por meio da EC nº 42/2003) restringe-se à importação seguida da venda do bem/serviço importado, isto é, está adstrita à hipótese de incidência **auferir receita depois de realizada a importação de produto ou serviço**.

De início, devemos observar que se identifica claramente pelo menos duas grandes correntes de interpretação do §12, do art. 195: *i)* uma, ao que parece ostentando maior número de adeptos, assume a **constitucionalização** da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, e *ii)* outra, sustenta a **não-constitucionalização** da não-cumulatividade, seja por se tratar de norma desprovida de qualquer comando, seja por se tratar de aplicação relacionada à nova fonte de custeio da seguridade social, a **importação**, instituída pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, para evitar sua cumulatividade em face das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento.

Por essa razão, torna-se inadiável o exame pormenorizado da aludida emenda constitucional, cuja tramitação iniciou-se por intermédio da Mensagem Presidencial nº 157/2003, acompanhada da Exposição de Motivos Interministerial – EMI nº 84/MF/C. Civil, em 30 de abril de 2003, introduzindo a apresentação da proposta de emenda constitucional – PEC nº 41/2003 no âmbito do Congresso Nacional.

2.4.1 Aspectos relevantes da PEC nº 41/2003

Segundo sua extensa exposição de motivos, conforme já referido anteriormente no título 1.2, a PEC nº 41/2003 visava a promover uma reforma estrutural para elevação da eficiência econômica do País, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

Especificamente quanto à seguridade social, a contribuição sobre a folha de salários representaria um desestímulo ao emprego formal. Portanto, impunha-se mudar a

lógica de financiamento da seguridade social para estimular a formalização das relações de trabalho, incentivando os setores que empregam mais trabalhadores e contribuindo para torná-los mais competitivos.

As alterações introduzidas deveriam resultar da ampliação e do aprimoramento da tributação direta e, no caso dos tributos indiretos, almejava-se a redução do ônus para as populações de baixa renda, mediante redução da carga tributária sobre os bens de consumo popular, em especial, sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade.

O novo modelo contemplaria, também, a ampliação do universo de contribuintes, vislumbrando-se, inclusive, um redimensionamento das cargas tributárias individuais.

Todavia, não se poderia esquecer que a redução dos níveis de arrecadação da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios colocaria em risco a prestação dos serviços públicos, de modo que **a mudança do modelo demandava a preservação do nível das receitas disponíveis**, com a promessa de não elevar a carga tributária total vigente no País. Assim, a proposta resumia-se, segundo a iniciativa legislativa do Poder Executivo, a arrecadar o mesmo, porém de forma mais justa.

No plano das contribuições de seguridade social, a PEC acenava com a introdução, por meio da inserção do inciso IV ao art. 195, da contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira - CPMF¹⁸, agora em caráter permanente.

Outra alteração relevante residia na inserção do § 12 no art. 195, possibilitando a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incidiria sobre receita ou faturamento, **de forma não-cumulativa**. Tal medida favoreceria a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, objetivo a ser perseguido pela PEC nº 41/2003.

¹⁸ À época, arrecadava-se a CPMF com base na Emenda Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002, então vigente, que prorrogou a contribuição apenas até 31 de dezembro de 2004 e reduziu a sua alíquota a oito centésimos por cento, no que seria seu último ano de cobrança.

Assim, o §12º inserto na redação proposta pelo Poder Executivo previa uma contribuição específica sobre a receita ou faturamento em lugar da contribuição sobre a folha de salários. Essa nova contribuição seria instituída por lei, que também definiria **a forma** da sua não-cumulatividade. Acerca disso não paira a menor dúvida, vez que a E.M.I. nº 84/MF/C. Civil (BRASIL, 2003, grifo nosso) assim referiu-se de forma expressa:

[...] Outra relevante alteração no Capítulo da Seguridade Social reside na opção criada pelo § 12 do art. 195, que possibilitará a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incida sobre receita ou faturamento, de forma **não-cumulativa**. [...].

Além disso, a PEC nº 41/2003 também estabelecia, agora na sugestão de novo §13 ao art. 195 da CF/88, que **caberia à lei** a tarefa de **definir os setores de atividade econômica** para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, “b”, do *caput*, vale dizer **a contribuição sobre a receita ou o faturamento**, seria **não-cumulativa**.

Senão, veja-se a redação que integrou a exposição de motivos enviada ao Presidente da República (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] § 12. A lei que **instituir, em substituição** total ou parcial da contribuição incidente na forma do **inciso I, “a”**, do *caput*, **contribuição específica** incidente sobre a receita ou faturamento definirá **a forma** da sua não-cumulatividade.

§ 13. A lei **definirá os setores de atividade econômica** para os quais a contribuição incidente na forma do **inciso I, “b”**, do *caput*, será **não-cumulativa**. [...].

Ressalte-se neste ponto não restar a menor dúvida de que, na esfera do Poder Executivo, **impunha-se constitucionalizar a sistemática da não-cumulatividade** dessa específica contribuição social, destinada a substituir a contribuição incidente sobre a folha de salários (inciso I, “a”), mediante atribuição, à lei que a instituiria, da competência de definir tão somente **a forma** como ocorreria a não-cumulatividade.

Por outro lado, no que se refere às contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, correspondentes ao inciso I, “b”, do *caput* do art. 195, na redação da EC nº 20/1998, vigente à época, atribuiu-se ao legislador ordinário a prerrogativa de definir **os setores da economia** em que se aplicaria essa não-cumulatividade.

Portanto, segundo a intenção do Executivo, haveria dois comandos distintos em função da contribuição envolvida: *i)* para a **contribuição específica e não cumulativa**

incidente sobre a receita ou o faturamento, em substituição à contribuição sobre a folha de salários, a lei deveria definir **a forma**, vez que a não-cumulatividade do tributo já estaria estabelecida na Carta Magna (na redação da emenda proposta), e *ii*) para as **contribuições existentes**, também incidentes sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, o legislador deveria definir **quais setores da economia** seriam contemplados com a não-cumulatividade. Logo, verifica-se que esta sistemática **não seria obrigatória** para o universo total de contribuintes, relativamente às contribuições (sobre a receita ou o faturamento) pré-existent à reforma, ou seja, buscava-se estabelecer uma **não-cumulatividade atenuada** (parcial) sobre as contribuições do inciso I, “b”, atribuindo-se ao legislador a prerrogativa discricionária, que uma vez exercida, faria incidir a **imperatividade** da não-cumulatividade para o segmento econômico escolhido para sujeitar-se a tal regime.

Tais proposições do Poder Executivo, em que pese parecerem antagônicas à primeira vista, evidenciam-se bastante lógicas para o contexto daquelas contribuições no cenário econômico, vez que as reformas desenhadas perseguiram a modernização do sistema tributário, com a introdução progressiva das formas de tributos não cumulativos. Ocorre que já se encontravam em vigor, no âmbito das contribuições ao PIS, incidentes sobre a receita ou o faturamento (redação da EC nº 20/1998), os regimes cumulativo, monofásico e não cumulativo¹⁹. De tal forma que, eventual **constitucionalização** da não-cumulatividade também para a contribuição incidente na forma do inciso I, “b”, do *caput* do art. 195, vale dizer **sobre a receita ou o faturamento**, afetaria inevitavelmente os contribuintes sujeitos aos demais regimes de tributação, inclusive o regime do Simples²⁰, vez que, nesta hipótese (constitucionalização), haveria obrigatoriedade de vinculação ao princípio constitucional. Entretanto, isto não seria possível, nem desejável sob o ponto de vista dos agentes públicos fiscais, em razão dos reflexos que produziria sobre o montante da arrecadação tributária, o qual, como visto, constituía um dos pressupostos da reforma: **conservar o mesmo volume de arrecadação em todos os níveis**.

¹⁹ Relativamente à Cofins, e conforme já exposto no item 1.4 do Capítulo 1, a instituição do regime não cumulativo na cobrança dessa contribuição ocorreu somente em 30 de outubro de 2003, por intermédio da MPv nº 135, cuja conversão na Lei nº 10.833 só aconteceu em 29 de dezembro de 2003. Portanto, após a edição da EC nº 42 em 19 de dezembro de 2003.

²⁰ Trata-se de regime tributário instituído pela MPv nº 1.526, de 5 de novembro de 1996, convertida na Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Tal regime permitiu às micro e pequenas empresas, nele inscritas, o pagamento unificado de diversos impostos e contribuições, dentre os quais as contribuições ao PIS e à Cofins. Ressalta-se, ainda, a progressão das alíquotas de acordo com faixas de valor da receita bruta auferida pela pessoa jurídica, desde a alíquota zero até 0,65% para o PIS e 2,61% para a Cofins.

Com base nesta motivação iniciou-se a tramitação da PEC nº 41/2003 na Câmara dos Deputados, recebendo quatrocentas e sessenta e seis emendas, bem como emendas aglutinantes e substitutivas, abrangendo as mais variadas sugestões em matéria tributária, cujo detalhamento foge ao interesse dessa pesquisa.

De tudo isto resultou o substitutivo PEC nº 41-A apresentado no parecer do relator na respectiva Comissão Especial, Deputado Virgílio Guimarães, o qual, no tocante às contribuições de seguridade social, caracterizou-se por: *i)* inserir a contribuição sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – CPMF em caráter permanente na Carta Política, *ii)* instituir a contribuição sobre a importação de bens ou serviços do exterior, e *iii)* determinar ao legislador a definição dos setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, b, do *caput* do art. 195 (receita ou o faturamento) seria não-cumulativa. Tal comando aplicar-se-ia, também, nos casos de substituição da contribuição incidente sobre a folha de salário (inciso I, “a”, do art. 195). Senão veja-se:

[...] Art. 195. [...]

[...]

IV – sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;

V - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, *b*, do *caput*, será não-cumulativa.

§ 13. Aplica-se o disposto no parágrafo anterior inclusive na hipótese de substituição total ou parcial da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

[...].

Verifica-se, pois, além da opção do relator pela instituição de nova fonte de custeio, ou seja, a contribuição incidente sobre a **importação** de bens ou serviços do exterior (inciso V do *caput* do art. 195), que se atribuiu ao legislador, por meio do § 12, o encargo de definir os setores econômicos para os quais a contribuição sobre a receita ou o faturamento seria não cumulativa. Portanto, trata-se de uma não-cumulatividade não imperativa enquanto não eleito o setor econômico sujeito a este regime. Vale dizer, uma não-cumulatividade parcial para tais contribuições, que só se efetivaria uma vez escolhido o segmento econômico pelo legislador, impondo-se, a partir de então, a não-cumulatividade para regular as

contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas do segmento escolhido.

Tal atribuição ao legislador, por intermédio do §13, também foi estendida à contribuição sobre a receita ou o faturamento eventualmente instituída em substituição àquela incidente sobre o inciso I, “a”, do art. 195 (ou seja, em substituição à contribuição sobre a folha de salários).

A inserção destas proposições no substitutivo PEC 41-A/2003 foi assim justificada pelo relator (BRASIL, 2003, grifo do autor):

[...] No que tange ao tratamento das contribuições sociais, ainda que pudesse parecer mais racional reformular, como adicional da COFINS, a **nova contribuição substitutiva** de parte ou do todo da contribuição social sobre a folha de salários, estou convencido de que a distinção entre ambas, conforme o texto original da PEC 41, justifica-se do ponto de vista de prevenir a contaminação da COFINS por eventuais questionamentos judiciais relativos à contribuição substitutiva, que vejo, sem dúvida, como meritória, no sentido de desonerar a folha e assim estimular a formalização das relações de trabalho, e, isso, com efeito cumulativo atenuado.

Ainda no capítulo das **contribuições sociais**, sou partidário de sua incidência **na importação**, como estou propondo no art. 149, § 2º, II, e 195, V, da CF, para atenuar a diferença entre o ônus agregado ao preço dos produtos nacionais e sua ausência nos produtos importados, assim melhorando a competitividade do produto nacional em relação aos importados. [...].

Deve-se notar que o trecho do voto do relator aponta para uma contribuição substitutiva daquela incidente sobre a folha salarial, **com efeito cumulativo atenuado**, isto é, a **não-cumulatividade parcial**, sem atender à proposta inicial do Poder Executivo (minuta do § 12 do art. 195 da exposição de motivos) que previa a não-cumulatividade. E ainda, que o mesmo voto aponta para uma **nova** fonte de custeio da seguridade social, a contribuição incidente sobre a **importação**, embora nada mencione a respeito da sua não-cumulatividade.

Entretanto, isto foi apenas o parecer do relator da Comissão Especial para a PEC nº 41/2003, totalmente sujeito aos efeitos das emendas, debates e votação em plenário, equivalendo apenas a um estágio na tramitação da PEC, que ainda cumpriria seu ritual em duas votações pela Câmara dos Deputados e, depois, pelo Senado Federal. Mas, sem dúvida, representa um indício da preocupação do legislador acerca da não-cumulatividade desses tributos.

De tal forma que o Substitutivo nº 1 (PEC nº 41-A/2003) da Comissão Especial, de 26 de agosto de 2003, restou modificado em face da Emenda Aglutinativa Substitutiva de Plenário nº 27/2003, apresentada em 03 de setembro, e aprovada no Plenário da Câmara no dia seguinte. Por intermédio desta Emenda Aglutinativa ocorreram novas alterações na proposta de redação do art. 195, as quais compuseram, enfim, o texto da PEC nº 41-C/2003 remetido ao Senado Federal em 25 de setembro de 2003²¹. Eis as modificações introduzidas: *i)* foi suprimido o teor do inciso IV que tratava da CPMF, passando, por efeito da renumeração dos incisos, a tratar da incidência das contribuições sobre a importação de bens e serviços; *ii)* o §12 foi modificado para contemplar a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre a importação, além daquelas incidentes sobre a receita ou o faturamento (respectivamente, incisos IV e I, b, do *caput*), deixando a critério do legislador a definição dos setores da economia que seriam afetados pela sistemática, e *iii)* o §13 sofreu pequeno ajuste redacional, sem mudança do sentido. Eis, então, a minuta do art. 195 aprovada na Câmara dos Deputados, sob a designação PEC nº 41-C/2003, para remessa e tramitação no Senado Federal (BRASIL, 2003):

[...] Art. 195. [...]

[...]

IV – do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a ele a lei equiparar.

§12 – A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no parágrafo anterior inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

[...].

No *site* da Câmara dos Deputados não há registros dos motivos ou razões pelas quais resultaram promovidas tais alterações na redação da minuta da PEC nº 41-A/2003, dando origem à PEC nº 41-C/2003. Sabe-se apenas que a Emenda Aglutinativa Substitutiva de Plenário nº 27/2003, que originou tal minuta, surgiu a partir da fusão de emendas apresentadas à Comissão Especial, identificadas pelos números 01, 44, 52, 69, 76, 92, 113, 133, 211, 228, 256, 257, 373, 388, 391, 399, 406 e 438, de autoria de diversos Deputados, fruto do acordo de lideranças da Casa.

²¹ Por intermédio do Of. PS-GSE/2069/03, da Mesa Diretora da Câmara dos Deputados.

Todavia, curiosamente, nenhuma delas fez referência ao texto do art. 195 ou abordou o tema nele tratado, fato que, caso existente, desaguaria em uma justificativa esclarecedora. De modo que se estabeleceu um hiato acerca do histórico da origem da redação do inciso IV e dos §§12 e 13 do art. 195 (PEC nº 41-C/2003), a qual cruzou incólume pelo Senado Federal, resultando na EC nº 42/2003.

Ressalte-se, contudo, ter havido, no âmbito da Câmara dos Deputados, múltiplas emendas na tentativa de **constitucionalizar** a não-cumulatividade das contribuições de seguridade social. Mas, neste ponto, foram todas rejeitadas pela Comissão Especial e, depois, tiveram tal decisão formalmente ratificada pelo Plenário daquela Casa.

Aliás, esta intenção foi um dos motivos do emperramento da reforma tributária discutida no Congresso Nacional em 2000, durante o Governo Fernando Henrique, conforme afirmou, na Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, o Senador Rodolpho Tourinho em 5 de novembro (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] Convém lembrar que a Emenda Aglutinativa de 2000 não foi implementada em função de apenas dois pontos: o primeiro, **o Governo Federal não aceitava colocar a questão da não-cumulatividade das contribuições federais na Constituição**, e nem os Estados e nem o Congresso aceitaram que o assunto fosse tratado por lei. O segundo, o Governo queria perenizar a CPMF e a Câmara não concordava. A rigor, esses foram os únicos pontos impeditivos. [...].

Nesse sentido, o conteúdo do *site* do Senado Federal, acerca da tramitação da PEC nº 41-C/2003, agora sob a designação PEC nº 74/2003, permite identificar a vontade expressa do Partido da Frente Liberal (PFL) e do Senador Tasso Jereissati, do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB), em **constitucionalizar** a não-cumulatividade plena para as contribuições ao PIS/Cofins. Em contrapartida, tanto a Comissão de Constituição e Justiça, quanto a bancada governista, ambas do Senado Federal, por meio das articulações, debates e votações em plenário, foram incisivas em preservar a redação apresentada à votação, fazendo com que a cumulatividade fosse apenas atenuada, mas não eliminada do âmbito dessas contribuições. Assim apontam os trechos de justificativas a emendas e substitutivos apresentados à PEC nº 74/2003 no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, a exemplo do voto do Senador Tourinho (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] O substitutivo do Senador Jucá estabeleceu que a lei definirá **em quais setores da atividade econômica** as contribuições incidirão de forma não-cumulativa. O PFL pretende **assegurar a não-cumulatividade a todos os setores da economia, fazendo constar no texto constitucional**. [...]

[...] Pelo exposto, manifesto-me favorável a aprovação da Proposta de Emenda à Constituição nº 74, de 2003, na forma do substitutivo que apresento:

SUBSTITUTIVO À PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 74, DE 2003

(Nº 41, de 2003, na Câmara dos Deputados)

Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.

[...] “Art. 195.....

[...] § 12. As contribuições incidentes na forma do inciso I, **b**, do **caput**, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no §12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, **a**, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. [...].

Da mesma forma, no âmbito da Comissão de Constituição e Justiça do Senado Federal, são esclarecedores alguns trechos do voto do Senador Tasso Jereissati (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] Já sabíamos de certas limitações da proposta “reformadora”, reveladas pelo mentor econômico do Governo, o Ministro Palocci, quando esteve no Senado, em 27 de março passado. [...] O Titular do Ministério da Fazenda enfatizou os cinco pontos que lhe pareciam mais relevantes:

[...] **b**) a **eliminação da cumulatividade** de tributos, inerente aos tributos federais de maior arrecadação – Cofins, CPMF, Contribuição Patronal sobre a Folha –, [...] **c**) a substituição, total ou parcial, da tributação sobre a folha de salários e de mais rendimentos do trabalho, a ser feita, preferencialmente, por uma contribuição **não-cumulativa** sobre a receita bruta ou o valor agregado;

[...] São essas e muitas outras razões (não devo aqui me alongar) que me levaram a apresentar a Emenda Substitutiva Global nº 359, à PEC da Reforma Tributária. [...] Estou propondo, a seguir, uma reforma em três etapas, a ser realizada com cuidados, e passível de revisão, em momento oportuno. [...] A segunda fase é composta de proposições para aperfeiçoar e complementar as medidas que terão vigência imediata. [...] As principais disposições incluídas nessa fase são:

[...] ajuste da redação da Contribuição Social do Importador – não criando uma nova contribuição, mas ampliando a base da Cofins e do PIS (assegurada tanto a mesma alíquota para bem nacional ou importado quanto a **não-cumulatividade plena**);

[...] a **não-cumulatividade ampla** da Cofins; [...].

Quanto à tramitação no Senado Federal, encerrada em 17 de dezembro de 2003, não há registro de mudanças na redação do art. 195. Em que pese ter sido apresentado mais de quinhentas emendas, menos de dez por cento destas versando sobre as contribuições de seguridade social, inclusive algumas para **constitucionalizar** a não-cumulatividade, os

debates monopolizaram-se em torno do ICMS, da CPMF e da partilha das receitas arrecadadas entre os entes políticos da Federação. De modo que nenhuma proposição acerca da alteração da não-cumulatividade das contribuições de seguridade social logrou aprovação naquela Casa Legislativa.

Assim, verifica-se que, entre a mensagem interministerial de exposição de motivos acolhida pelo Presidente da República e enviada à Câmara dos Deputados, e a redação final da emenda à constituição (PEC nº 41-C/2003), restaram materializadas as seguintes modificações: *i)* a incidência das contribuições de seguridade social sobre a **importação** de bens e serviços do exterior (nova fonte de custeio), *ii)* a não-cumulatividade **atenuada**, isto é, restrita a setores da economia segundo arbítrio do legislador, aplicável às contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento e a importação (§12, art. 195), e *iii)* a não-cumulatividade restrita a setores da economia segundo arbítrio do legislador, aplicável às contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento, na hipótese de substituírem as contribuições incidentes sobre a folha de salários, na forma do inciso I, “a” (§13, art. 195).

Neste contexto, considerando que a base governista logrou êxito na aprovação da PEC nº 41-C/2003 na Câmara dos Deputados, e da correspondente PEC nº 74/2003 no Senado Federal, fazendo prevalecer a vontade do Executivo em apenas **atenuar** a cumulatividade das contribuições de seguridade social, impõe-se o desafio da interpretação adequada do teor do §12 do art. 195, na redação imposta pela EC nº 42/2003 (BRASIL, 2003):

[...] Art. 195. [...]

[...]

§12 – A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

[...].

Nesse sentido, a primeira conclusão a que se chega, com elevado grau de certeza, é que a interpretação do aludido §12 encerra, pelo menos, mais de uma acepção plausível, razão que justifica porque o tema é tão discutido doutrinariamente.

2.4.2 Acepções do §12, art. 195, CF/88 – Constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins

Assim, em uma primeira acepção, compreendendo-se a inserção do §12 tal como a **constitucionalização** da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS/Cofins, incidentes sobre a receita ou o faturamento e sobre a importação, ter-se-ia duas hipóteses: *i*) a **constitucionalização** da não-cumulatividade tê-la-ia tornado de aplicação irrestrita (obrigatória) pelo legislador no âmbito dessas contribuições, e *ii*) a **constitucionalização** da não-cumulatividade deu-se de forma **atenuada**, isto é, atribuiu competência ao legislador para discriminar os segmentos da economia beneficiados pela desoneração, embora aplicando-a de forma **plena** aos setores afetados.

2.4.2.1 Constitucionalização irrestrita da não-cumulatividade do PIS/Cofins

Na primeira hipótese desta acepção, da corrente que advoga a constitucionalização, tem-se a sustentação extremada de Bergamini (2008, p. 99, grifo do autor) “a Constituição Federal vedou, portanto, a cumulação do PIS e da Cofins do faturamento dos contribuintes ao longo das várias cadeias de comercialização de determinada mercadoria, de modo a expurgar o **efeito cascata** das contribuições. [...]”

Percebe-se, pois, que essa linha interpretativa proporcionaria fartos subsídios para arguição da inconstitucionalidade das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no tocante à própria discriminação entre os segmentos, bem como em relação à limitação que promovem quanto à extensão dos efeitos da não-cumulatividade.

Entretanto, de plano afigura-se um despropósito, pois, se assim fosse, fulminaria o sentido da designação constitucional, ao legislador, da atribuição de realizar a escolha dos segmentos da economia que seriam contemplados com tal desoneração (ou seja, na forma do §12 do art. 195). Para que escolher os setores da economia se o comando ordenasse a aplicação da não-cumulatividade irrestritamente a todos os sujeitos passivos?

Outrossim, a tramitação evolutiva da PEC nº 41/2003 nas Casas Legislativas desautoriza qualquer interpretação neste sentido. Nenhuma emenda ou substitutivo propondo a **constitucionalização** da não-cumulatividade **plena** (a todos os segmentos) foi acolhido na Comissão Especial da Câmara dos Deputados, na Comissão de Constituição e Justiça do Senado ou nos Plenários.

Trata-se, pois, de uma ordem constitucional para que o legislador discrimine os setores da economia que serão desonerados pela não-cumulatividade. Mister entendê-la como não-cumulatividade atenuada²², vez que se fosse plena tal comando perderia o sentido em atribuir competência para o legislador ordinário realizar a discriminação.

2.4.2.2 Constitucionalização atenuada da não-cumulatividade do PIS/Cofins

Quanto à segunda hipótese desta acepção, da **constitucionalização** da não-cumulatividade, dela resultam os seguintes efeitos sobre essa sistemática: *i) não seria obrigatória* para todos os segmentos econômicos (vale dizer, o universo de sujeitos passivos dessas contribuições), **mas tão-somente àqueles apontados pelo legislador**, senhor legítimo do caráter discricionário calcado no critério setor da atividade econômica; *ii) no âmbito dos setores econômicos escolhidos pelo legislador, deveria incidir como um princípio inarredável e pleno* na sua função de desonerar a cumulação do tributo, eis que foi inserido no texto constitucional com tal objetivo, sem agregar limitação ao seu efeito; e *iii) uma vez designado o setor econômico pelo legislador, seria aplicável às três materialidades (fontes) consideradas isoladamente: receita ou faturamento, e importação.*

Nesse sentido encontra-se a argumentação de Yamashita (2007, p. 109, grifo do autor):

[...] Nos termos deste dispositivo constitucional, caberá à lei tão-somente **definir os setores da atividade econômica** para os quais tais contribuições **seriam integralmente não-cumulativas**, uma vez que o §12 determina, de modo cogente, que “as contribuições [PIS e Cofins] **serão não-cumulativas**”. Logo, não resta dúvida de que quaisquer restrições legais ou infralegais a esta não-cumulatividade serão inconstitucionais. [...] O §12 em questão expressamente faculta ao legislador infraconstitucional escolher **os setores de atividade econômica** para os quais tais contribuições sociais serão não-cumulativas. [...] tendo o legislador ordinário definido quais setores de atividade econômica estarão sujeitos à sistemática não-cumulativa do PIS e da Cofins, a Constituição obriga-o a dar integral eficácia à não-cumulatividade do PIS e da Cofins nos setores escolhidos. [...] A afirmação constitucional de que “as contribuições [PIS e Cofins] serão não-cumulativas” é peremptória. [...].

²² A propósito, não deveria existir a figura da não-cumulatividade atenuada (moderada, parcial, restrita). Os tributos ou se cumulam ou não se cumulam, seja por sua natureza, seja por meio do artifício da não-cumulatividade (princípio constitucional na esfera do IPI e do ICMS). Ocorre que, por efeito da discricionariedade atribuída ao legislador infraconstitucional, agora no âmbito do PIS/Cofins, torna-se pertinente falar-se em não-cumulatividade atenuada, em face do efeito prático obtido a partir da definição dos segmentos da economia sujeitos a tal desoneração por parte do legislador ordinário. Assim, tomando-se como referencial o universo dos sujeitos passivos suscetíveis a tais contribuições, materializa-se a atenuação de uma não-cumulatividade (plena) incidente apenas sobre determinados segmentos econômicos desse universo.

Esta acepção é prestigiada por Carvalho (2008, p. 186), quando afirma sobre a não-cumulatividade “[...] depois das alterações promovidas pela Emenda nº 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, §12). [...]” A propósito, o assunto tornará ser debatido no título 2.4.3.2, adiante.

2.4.3 Acepções do §12, art. 195, CF/88 – Não-constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins

Numa segunda acepção, em sentido contrário à primeira referida no título 2.4.2, pode-se entender que a inserção do §12 no art. 195 **não constitucionalizou** a não-cumulatividade das contribuições de seguridade social, identificando-se, igualmente, uma bifurcação nessa corrente de entendimento doutrinário.

2.4.3.1 Não-constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins: inexistência de comando

Na primeira hipótese dessa bifurcação, alega-se a inexistência de qualquer comando ou determinação na norma em tela, pois segundo Fischer (2005, p. 190, grifo nosso) “[...] de fato, confere-se ao legislador infraconstitucional liberdade para estipular, **quando** bem quiser, a não cumulatividade [...]”

A princípio, questiona-se se haveria alguma utilidade na constitucionalização de um comando desta natureza e em tal acepção, isto é, que atribuisse competência, a qual, diga-se de passagem, já existia, pois vigoravam a Lei nº 10.637/2002 (PIS) e a MPv 135/2003 (Cofins), e liberdade para estipular **quando** quisesse a não-cumulatividade?

Aparentemente, s.m.j., aquela doutrina parece ter-se equivocado entre o momento (o **quando**) e o objeto (o **que**). O comando constitucionalizado alude ao **que**, ou seja, ao objeto de atuação da lei, qual sejam os **setores da atividade econômica** que seriam afetados segundo o juízo do legislador ordinário. Senão veja-se (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] Art. 195. [...]

[...]

§12 – A lei definirá os **setores da atividade econômica** para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas.

[...].

Assim, fica sem sentido sustentar o **quando**, o momento em que o legislador estipulará a não-cumulatividade. Afinal, esta sistemática já se encontrava definida no comando introduzido pela emenda à Constituição pela expressão (BRASIL, 2003, grifo nosso) “[...] serão **não-cumulativas**.” Apenas deu-se ao legislador a prerrogativa de definir **os sujeitos passivos** da obrigação tributária contemplados com a desoneração. Mas, em momento algum se suprimiu a ordem constitucional para que o legislador discriminasse os setores da economia que seriam desonerados pela não-cumulatividade, como sustentado nas palavras de Fischer (2005, p. 190, grifo nosso) “[...] liberdade para estipular, **quando bem quiser**, a não cumulatividade. [...]”

Nesse sentido, isto é, de que as normas tributárias sejam tomadas como taxativas, não cabendo ao aplicador nem dilatar nem restringir-lhes o sentido, eis a lição de Maximiliano (2006, p. 270, grifo do autor):

[...] Pressupõe-se ter havido o maior cuidado ao redigir as disposições em que se estabelecem impostos ou taxas, designadas, em linguagem clara e precisa, as pessoas e as coisas alvejadas pelo tributo, bem determinados o modo, lugar e tempo do lançamento e da arrecadação, assim como quaisquer outras circunstâncias referentes à incidência e à cobrança. Tratam-se as normas de tal espécie como se foram rigorosamente **taxativas**; deve, por isso, abster-se o aplicador de lhes restringir ou dilatar o sentido. [...].

A propósito, a tramitação da PEC nº 41/2003 no Congresso Nacional não corrobora entendimento no rumo apontado pela hipótese em debate (indeterminação). A posição defendida pelo Poder Executivo na proposição da emenda era dupla, no sentido de não-cumulatividade plena e não-cumulatividade atenuada, mas sempre focada na **forma** ou no **objeto**, jamais no momento da sua inserção no ordenamento jurídico. Basta recordar os dois comandos distintos em função da contribuição envolvida, colhidos da exposição de motivos²³: i) para a **contribuição específica e não cumulativa** incidente sobre a receita ou o faturamento, em substituição à contribuição sobre a folha de salários, a lei deveria definir **a forma**, vez que a não-cumulatividade do tributo já estaria estabelecida na Carta Magna (na redação da emenda proposta); e ii) para as **contribuições existentes**, também incidentes sobre a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, o legislador deveria definir **quais setores da economia** seriam contemplados com a não-cumulatividade, ou seja, buscava-se estabelecer

²³ E.M.I. nº 84/MF/C.Civil, de 30 de abril de 2003, anteriormente referida.

uma **não-cumulatividade atenuada** sobre as contribuições do inciso I, “b”, atribuindo-se ao legislador a prerrogativa discricionária. E esta última posição foi sustentada até a aprovação derradeira da EC nº 42/2003.

Assim, fica claro que a discussão legislativa gravitava em torno da **extensão** da não-cumulatividade. Se **plena**, como desejavam os parlamentares da oposição, se **atenuada** (parcial) como queria o governo e, por isso, fez prevalecer sua vontade política. Não se discutia a não-cumulatividade em si, pois todos eram unânimes em relação a admitir a nocividade dos efeitos da cumulação desses tributos (PIS/Cofins), muito menos o momento da sua inserção no ordenamento jurídico.

Ou isto corresponde aos fatos ou não teria sentido todo o embate político que sempre marcou a discussão da **constitucionalização** da não-cumulatividade no Congresso Nacional desde, pelo menos, o ano 2000, na esfera da reforma tributária, tantas vezes emperrada pelo impasse político.

Em tais casos, deve-se interpretar de forma que corresponda ao contexto político, às tendências gerais e às aspirações do povo, segundo ensina Maximiliano (2006, p. 249):

[...] O Direito Constitucional apóia-se no elemento político, essencialmente instável [...] Naquele departamento da ciência de Papiniano preponderam os valores jurídico-sociais. Devem as instituições ser entendidas e postas em função de modo que correspondam às necessidades políticas, às tendências gerais da nacionalidade, à coordenação dos anéis elevados e justas aspirações do povo. [...].

Neste contexto, torna-se difícil sustentar a indeterminação do §12 do art. 195. Ao contrário disso, vislumbram-se as diversas acepções possíveis acerca do que o constituinte derivado teria determinado no parágrafo sob comento.

Some-se a isso o fato de a boa doutrina negar a existência de comandos desnecessários na lei, quiçá no estrato de uma emenda à Constituição, processo tão oneroso quanto difícil.

2.4.3.2 Não-constitucionalização da não-cumulatividade do PIS/Cofins: simples autorização para não cumular receita/faturamento com importação

Quanto à **não-constitucionalização**, numa segunda variante desta acepção doutrinária, sob o pretexto de não permitir a cumulação, vale dizer, autorizar constitucionalmente a não-cumulatividade das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento de bens ou serviços importados do estrangeiro, já tributados pelas contribuições de seguridade social na operação de **importação**, assim sustentou Oliveira (2009, p. 437):

[...] o parágrafo 12 trata de excluir a cumulatividade entre a contribuição sobre importação de bens ou serviços e a contribuição sobre receitas, o que se explica perfeitamente por se tratar de tributos que, embora unifásicos, podem incidir sobre eventos que se sucedem economicamente e que são apanhados num primeiro momento pela contribuição sobre a importação, e num segundo momento pela contribuição sobre receitas. [...].

Chama atenção, ainda com foco na doutrina de Oliveira (2009, p. 437, grifo nosso) no que é contestado ao menos por Yamashita – conforme será referido na sequência do texto –, a afirmação de que “[...] entendeu o constituinte **autorizar** (não obrigar) a compensação da primeira perante a segunda, utilizando-se para isto da expressão **não cumulativas** [...].”

Como tal hipótese envolve a expressão (BRASIL, 2003, grifo nosso) “[...] **a lei definirá** [...]” impõe-se, *ab initio*, o debate quanto a se tratar de uma **autorização** ou de uma **imposição** constitucional ao legislador em aplicar a não-cumulatividade às contribuições ao PIS e à Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento, de um lado, e as mesmas contribuições quando incidentes na importação, de outro lado.

A priori, a par dos argumentos já registrados acima, não bastasse a taxatividade da norma tributária, deve-se dar preferência à acepção de maior utilidade, qual seja a de impor ao legislador ordinário o exercício da atribuição que lhe fora delegada para estabelecer a não-cumulatividade em determinados segmentos econômicos, de modo a viabilizar os objetivos imaginados na reforma relativamente aos tributos indiretos: a redução do ônus para as populações de baixa renda, mediante redução da carga tributária sobre os bens de consumo popular, em especial, os gêneros alimentícios de primeira necessidade. Neste sentido prega a doutrina de Maximiliano (2006, p. 203) “prefira-se a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade.”

Afinal, não teria sentido elevar um comando ao *status* constitucional tão somente para se obter efeito declaratório de algo, a autorização, que já se encontrava circunscrito à competência do legislador ordinário, tanto que já fora até implantado no ordenamento tributário pátrio. A propósito disso, eis trecho bastante elucidativo do *animus* do Poder Executivo de conservar a não-cumulatividade atenuada, em que pese admitir sua inserção no texto da Carta Política, extraído do parecer do Deputado Sérgio Miranda no âmbito da Comissão de Constituição, Justiça e Redação da Câmara dos Deputados, acerca da PEC nº 41/2003 (BRASIL, 2003, grifo do autor):

[...] A Proposta de Emenda determina que uma **lei definirá os setores de atividade econômica** para os quais a Cofins será não-cumulativa. Este seria um dispositivo meramente declaratório – já que não há nenhum impedimento constitucional para que a lei estabeleça a não-cumulatividade – se ele não restringisse a adoção da não-cumulatividade apenas a algumas **atividades econômicas** e não para todos os contribuintes da Cofins. [...].

Vale recordar, como acima antecipado, a argumentação de Yamashita (2007, p. 109) de que “[...] a afirmação constitucional de que ‘as contribuições {PIS e Cofins} serão não-cumulativas’ é peremptória. [...]”, apontando em sentido contrário à doutrina de Oliveira, que como antes referido entendeu pela autorização da compensação por parte do constituinte derivado.

A tese da **obrigação** também encontra respaldo na opinião do Ministro Cezar Peluso, ao referir-se à não-cumulatividade do IPI no inciso II, §3º, art. 153, da Carta Magna, reconhecendo à União a competência para instituir esse imposto e, mediante o **modal obrigatório** (verbo ser na locução **será não-cumulativa**)²⁴, pré-excludente de alternativa à lei ordinária, impor-lhe a não-cumulatividade.

Quanto à **não-constitucionalização** sob o pretexto de não permitir a cumulação das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento de bens ou serviços já tributados pelas contribuições incidentes na operação de **importação**, os argumentos para justificar tal assertiva apontam, primeiramente, não existir o menor sentido em se imaginar a constitucionalização da não-cumulatividade (atenuada) das contribuições de seguridade social

²⁴ Consoante trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no RE nº 353.657/PR, ao referir-se à citação do art. 153, §3º, inciso II, da Carta Magna, transcrito a seguir (BRASIL, 2007, grifos no original): “[...] Daí se vê logo que a Constituição da República atribui à União a competência para instituir imposto sobre operações com produtos industrializados e, mediante modal obrigatório (verbo **ser**), pré-excludente de alternativa à lei ordinária a respeito, impôs seja aquele não-cumulativo, **compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.**”

incidentes sobre a receita ou o faturamento, **isoladamente** considerados, pois o comando seria inócuo diante da já implantada sistemática de não-cumulatividade (atenuada) do PIS pela MPv 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002), e também da Cofins pela MPv nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003), inclusive com a definição dos setores econômicos não afetados pela sistemática²⁵, presente o fato de que a EC nº 42 somente foi promulgada em 19 de dezembro de 2003. Questiona-se qual a utilidade de um comando constitucional para algo já vigente (e válido) no ordenamento jurídico pátrio, que não seja apenas para regular a importação, uma fonte inédita até então no âmbito destas contribuições?

Nem se alegue eventual tentativa de pacificar possíveis questionamentos acerca daqueles atos normativos, mediante a elevação da matéria ao âmbito da Carta Magna, pois nosso ordenamento jurídico não oferece guarida ao instituto da constitucionalidade superveniente²⁶. Assim, eventual arguição de inconstitucionalidade daquelas normas seria analisada com base no texto constitucional vigente à data da edição dos respectivos atos normativos. Vale dizer, antes da alteração promovida pela EC nº 42/2003 no texto constitucional para albergar a não-cumulatividade dessas contribuições de seguridade social.

Neste contexto, não se visualizaria razão para se impor ao legislador uma atribuição, diga-se por oportuno, para implantar uma não-cumulatividade atenuada, tal qual aquela então vigente, que ele já se desincumbira plenamente no tocante à receita ou faturamento. A menos que tenha sido, justamente, para se aparelhar este comando de um senso de utilidade. Assim, teria sentido caso dissesse respeito à cumulatividade proporcionada

²⁵ A propósito, tanto a Lei nº 10.637/2002, nos arts. 8º e 47, em relação ao PIS, quanto a MPv nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), que reproduziu no art. 10 o mesmo teor dos antes referidos art. 8º e 47, para a Cofins, definiram os segmentos da economia que não se subordinariam aos efeitos da não-cumulatividade, a saber (BRASIL, 2003): “[...] Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Medida Provisória, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos; V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição; VI - as sociedades cooperativas; VII - as receitas decorrentes das operações: a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; b) sujeitas à substituição tributária da COFINS; c) referidas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações; IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.”

²⁶ Conforme restou definido pela Suprema Corte no julgamento do RE nº 346.084/PR acerca do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, entendimento sustentado no voto do Ministro Marco Aurélio, redator para o acórdão. Nos debates, o Ministro Eros Grau referiu-se expressamente acerca dessa possibilidade e contrapunha-se à posição de repúdio sustentada, dentre outros, pelo Ministro Cezar Peluso.

pelas contribuições incidentes sobre a nova fonte, a **importação**, em face das contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento em momento posterior à operação de importação.

Sob outro prisma, sustenta Oliveira (2009, p. 428) que, por incidirem sobre receitas em geral, as contribuições ao PIS e à Cofins têm uma incidência necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas, resultando daí que careceria de sentido falar-se em não-cumulatividade de contribuição sobre receitas, isoladamente (como é o caso tanto do PIS – Importação quanto da Cofins – Importação).

Nesta linha de raciocínio, tal hipótese interpretativa também é corroborada pelo fato de que não há cumulatividade na importação de bens e serviços do exterior, tomada de forma isolada. Afinal, tal contribuição incide uma única vez na entrada do bem ou serviço no País, de modo que se torna impossível não cumular aquilo que jamais se cumulo, inviabilizando a aplicação do comando da não-cumulatividade isoladamente para a fonte **importação**. Salvo, e conforme já acima brevemente referido, se for tomada por hipótese a cumulatividade resultante da receita auferida posteriormente com a alienação do bem ou serviço oriundo de uma operação de importação do estrangeiro, devidamente tributada pela contribuição ao PIS/Cofins-importação.

Assim, a aplicação do comando contido no §12 do art. 195 pela EC nº 42/2003, tomadas as fontes isoladamente, ou seja, cumulando receita com receita, ou faturamento com faturamento, ou ainda importação com importação, não teria aplicação pragmática, tornando morta a letra da lei e da Carta Política.

Adicionalmente, à primeira vista, por analogia à acepção anterior (**constitucionalização** da não-cumulatividade – título 2.4.2), poder-se-ia aventar, com fulcro na referida doutrina de Oliveira, sobre a **constitucionalização** dessa particular não-cumulatividade suscetível entre a **importação**, de um lado, e a receita ou o faturamento, de outro lado.

Ocorre que, como bem se evidencia, estamos diante de subespécies distintas de contribuições de seguridade social, pois distintos são suas hipóteses de incidências²⁷. Algo

²⁷ Segundo o art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN), a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo seu fato gerador. A rigor terminológico, segundo Ataliba (2008, p. 130), é a materialidade

semelhante a admitir cumular IPI com ICMS, ou IPI com Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Daí a afirmação de Oliveira (2009, p. 437, grifo nosso), acerca da não-cumulatividade do PIS e da Cofins estabelecida no §12 do art. 195, “a todo rigor, trata-se de uma **expressão imprópria**, pois juridicamente não há cumulatividade ou incidência em cascata entre distintas categorias tributárias [...].”

Uma vez assumida como adequada a tese sustentada por Oliveira, no que se refere a focar a possível cumulação entre a importação e a receita ou o faturamento, estaríamos diante de uma visível questão de terminologia jurídica. A propósito, reporta-se à precisão de Ataliba (2008, p. 54) quando analisou a confusão estabelecida na doutrina brasileira quanto à acepção do instituto **fato gerador**²⁸, sustentando “[...] não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário técnico rigoroso, objetivo e unívoco. [...].”

Pois bem. Neste estágio torna-se inadiável estabelecer o critério de discriminação entre uma e outra corrente doutrinária, a fim de que se conclua sobre a acepção em debate neste título: a não-cumulatividade do §12 do art. 195 da Carta Política restringe-se à importação seguida da venda do bem/serviço importado.

A priori, deve-se considerar que os argumentos em prol de ambas as correntes detém embasamento jurídico. De forma que se tentou buscar no exame exaustivo da gênese da Emenda Constitucional nº 42/2003 as razões que motivaram sua inserção no texto constitucional, a fim de desempatar tal impasse.

Neste ponto, a justificativa da alteração redacional do §12 do art. 195, na forma introduzida pela Emenda Aglutinativa Substitutiva de Plenário nº 27/2003, às vésperas da sua aprovação no Plenário da Câmara, assume caráter relevantíssimo para, talvez, clarificar as razões da mudança, apontando a interpretação mais apropriada à teleologia do normativo em pauta.

do conceito do fato, descrito hipoteticamente na hipótese de incidência, que fornece o critério para classificação das espécies tributárias.

²⁸ Segundo o autor, na doutrina tradicional brasileira, costuma-se designar por fato gerador tanto a figura conceitual e hipotética, a hipótese de incidência tributária, quanto o próprio fato concreto que se realiza no mundo fenomênico, o fato imponível.

A propósito, desde há muito Thibaut (1799 apud MAXIMILIANO 2006, p. 124, grifo no original) “[...] já prescrevia ao hermenauta o considerar o **fim** colimado pelas expressões de Direito, como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance das mesmas. [...]” Como o Direito, segundo Wurzel (19?? apud MAXIMILIANO 2006, p. 124, grifo no original), é considerado como uma ciência primariamente normativa ou **finalística**, arremata Maximiliano (2006, p. 124, grifo do autor):

[...] por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, **teleológica**. O hermenauta sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade [...].”

Assim, a teleologia apresenta-se como critério ajustado a orientar o rumo dos argumentos que fundamentarão a melhor acepção do normativo em debate e, por consequência, afirmar sobre esta ou aquela corrente doutrinária.

Entretanto, todos os esforços no sentido de obter a justificativa da Emenda Aglutinativa nº 27/2003 resultaram infrutíferos. Suspeita-se, inclusive, da possibilidade de sua inexistência, pois derivou de um acordo das lideranças partidárias na Câmara dos Deputados no clamor dos debates sobre a reforma tributária, aglutinando emendas, que apesar de mencionadas no texto da emenda resultante, não aludem ao tema em debate. Tanto que não foi encontrada nenhuma emenda alusiva à redação final do §12 no *site* da Câmara dos Deputados, em que pese terem sido examinadas todas as quatrocentas e sessenta e seis proposições apresentadas naquela Casa de Leis²⁹.

Assim, resta a alternativa de outros meios e métodos hermenêuticos na busca da interpretação mais adequada, no sentido de firmar uma convicção quanto à melhor acepção expressada pela redação do tão discutido §12 do art. 195.

Em breve recapitulação, a PEC nº 41/2003 tencionava promover uma reforma tributária, em que pese sua abrangência reduzida, na qual o Poder Executivo

²⁹ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projetos de Lei e Outras Proposições*. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegralImagem.asp?strSiglaProp=PEC&intProp=41&intAnoProp=2003&intParteProp=9&codOrgao=100043>>. Acesso em: 04 nov. 2009. 13:35.

propunha, acerca das contribuições ao PIS/Cofins, duas mudanças: *i*) uma **contribuição específica e não cumulativa** (a lei deveria definir **a forma**) incidente sobre a receita ou o faturamento, em substituição à contribuição sobre a folha de salários; e *ii*) para as **contribuições existentes** (sobre a receita ou o faturamento), o legislador deveria definir **quais setores da economia** seriam contemplados com a não-cumulatividade. Isto, porém, deveria observar um pressuposto básico e intangível: **conservar o mesmo volume atual (da época) de arrecadação em todos os níveis**.

Não há se falar, portanto, de qualquer controvérsia acerca do efeito cumulativo incidente por força destas contribuições sobre o preço dos bens, mercadorias e serviços ao longo de determinada cadeia produtiva, independentemente da denominação que se atribua a tal fenômeno. **Sua figura enquanto realidade no mundo fenomênico era e é inconteste.**

Todos admitiam sua nocividade e entendiam a necessidade e oportunidade para uma ação sobre ela, ainda que se distinga uma cisão quanto à intensidade desta ação, dando margem para o posicionamento antagônico dos representantes do Governo em relação aos representantes da oposição àquele Poder. Para o Governo, a não-cumulatividade **plena** não poderia ser inserida na Carta Política. Ressalte-se, tratava-se de uma disputa que se arrastava desde o Governo do então Presidente Fernando Henrique Cardoso, envolvendo o Congresso Nacional e o Poder Executivo Federal. De modo que se cambiaram apenas os partidos políticos no exercício do poder, mas o posicionamento dos entes públicos seguiu a mesma linha.

Assim, os debates sucederam-se na Câmara Federal, resultando na aprovação da redação da PEC nº 41-C/2003, que propunha o seguinte texto para o art. 195 (BRASIL, 2003):

[...] Art. 195. [...]

[...]

IV – do importador de bens e serviços do exterior, ou de quem a ele a lei equiparar.

[...]

§12 – A lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b, e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no parágrafo anterior inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.
[...].

Restaram, pois, substituídas tanto a redação que acompanhou a já referida E.M.I. nº 84/MF/C. Civil, em 30 de abril de 2003, quanto a proposta do relator, a PEC nº 41-A, de 26 de agosto de 2003, respectivamente, transcritas a seguir (BRASIL, 2003):

[...] Art. 195. [...]

[...]

§ 12. A lei que **instituir, em substituição** total ou parcial da contribuição incidente na forma do **inciso I, “a”**, do *caput*, **contribuição específica** incidente sobre a receita ou faturamento definirá **a forma** da sua não-cumulatividade. (grifo nosso)

§ 13. A lei **definirá os setores de atividade econômica** para os quais a contribuição incidente na forma do **inciso I, “b”**, do *caput*, será não-cumulativa (grifo nosso).

[...].

[...] Art. 195. [...]

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais a contribuição incidente na forma do inciso I, *b*, do *caput*, será não-cumulativa.

§ 13. Aplica-se o disposto no parágrafo anterior inclusive na hipótese de substituição total ou parcial da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

[...].

Evidencia-se, pois, tendo presente a insensatez de uma modificação do texto constitucional sem justo motivo ou utilidade, aliada à taxatividade das normas tributárias, haver coerência em se admitir a **constitucionalização** da não-cumulatividade para o PIS/Cofins, sistemática que, diga-se de passagem, já estava em vigência para essas duas contribuições, inserida que fora, respectivamente, por meio da MPv nº 66/2002 e da MPv nº 135/2003.

Questiona-se, então, porque constitucionalizar aquilo que já estava em vigor no ordenamento jurídico, embora pela via da lei ordinária?

Do histórico colecionado no acervo de registros das Casas Legislativas, verifica-se que a redação do §12, atenderia a três objetivos principais: *i*) preservar a vontade do Poder Executivo em desautorizar a não-cumulatividade **plena** no texto constitucional e, assim, evitar a queda da arrecadação federal; *ii*) manter sob controle do Poder Executivo a

discrecionariedade acerca dos beneficiários da nova sistemática e, pela via indireta, as rédeas sobre o volume da arrecadação; e *iii*) utilizar a sistemática como moeda de troca no Congresso, de forma a facilitar a aceitação da implantação de contribuições sobre uma nova fonte de custeio, a **importação**, bem como a substituição da folha de salários e a prorrogação da CPMF, além da desvinculação das receitas da União (DRU) no percentual desejado, dentre tantas outras proposições que compuseram a reforma tributária via PEC nº 41/2003, da qual se citam, por expressivas, as questões em torno do ICMS.

Assim, o contexto dos fatos passa a fazer sentido, tomando-se a redação do §12, na acepção em pauta (constitucionalização), inclusive em relação ao §13, na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, *a*, pela incidente sobre a receita ou o faturamento, para **constitucionalizar a não-cumulatividade** e, *pari passu*, desautorizar sua plenitude, mediante a inserção do comando para que o legislador infraconstitucional efetue a discriminação dos setores da atividade econômica para os quais a sistemática seria aplicada. Tudo em nome da preservação da arrecadação fiscal, diga-se governabilidade, em um contexto de viabilização de outras questões muito mais significativas para o mister, tais quais a prorrogação da CPMF e da DRU na esfera federal, e as questões em torno do ICMS no âmbito dos Estados e Distrito Federal.

Resultou contrariada, pois, a intenção original do Poder Executivo de constitucionalizar a não-cumulatividade **plena** para a contribuição específica sobre a receita ou o faturamento, instituída em substituição àquela incidente sobre a folha de salários. Por outro lado, prevaleceu sua vontade de inserir na Carta Magna a **não-cumulatividade** para as contribuições previstas no inciso I, b, do art. 195. Porém, uma **não-cumulatividade atenuada** (moderada, parcial, restrita), não pela não-cumulatividade em si, que será sempre plena, mas pelo efeito dos comandos insertos nos §§12 e 13 desse mesmo artigo, atribuindo a prerrogativa discricionária ao legislador ordinário. Reafirma-se, enquanto princípio constitucional, a não-cumulatividade permanece intacta, a mesma para excluir a cumulação tributária. Mas, o legislador detém a prerrogativa de eleger os sujeitos passivos, dando àquela o efeito **atenuado**, se tomado por parâmetro o universo de contribuintes suscetíveis a tais exações.

Ressalte-se, a legislação em vigor à época, que implantara a não-cumulatividade do PIS/Cofins, já discriminara os sujeitos passivos em face dos regimes

tributários (cumulativo, não-cumulativo e monofásico). Porém, o fizera ao contrário do texto constitucional, na medida em que instituiu como geral o regime da não-cumulatividade, e por exclusão apontou os contribuintes que não se submeteriam aos efeitos daquela legislação. Também promovera a limitação dos efeitos da não-cumulatividade, mais especificamente sobre a definição do termo **insumo**, ao listar inúmeras situações excludentes do direito a crédito.

Assim, a hipótese de a não-cumulatividade do §12 do art. 195 da Carta Política restringir-se à importação seguida da venda do bem/serviço importado não se configurou como a acepção mais adequada em face do critério teleológico, tomando em conta que tal controvérsia está situada na esfera de uma ciência primariamente finalística, o Direito.

3 INSUMO: ASPECTOS JURÍDICOS INFRACONSTITUCIONAIS

3.1 Definição por intermédio de normas complementares: Ilegalidade e inconstitucionalidade

Conforme verificado anteriormente, por intermédio da Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003, coube à Secretaria da Receita Federal abordar decisivamente a definição do termo **insumo** no âmbito das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS).

Segundo o §5º, inserido no art. 66 daquela instrução normativa, o termo **insumo**, na esfera da fabricação ou produção de bens destinados à venda, bem como no âmbito da prestação de serviços compreenderia, respectivamente (BRASIL, 2003):

Bens:

i) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e *ii)* os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Serviços:

i) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e *ii)* os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Quanto à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, a Secretaria da Receita Federal valeu-se da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, para dispor sobre **insumo** no art. 8º. E, para viabilizar o cálculo do montante do tributo a ser recolhido, no §4º repete literalmente a redação utilizada no parágrafo 5º do artigo 66 da IN-SRF nº 358/2003, acima transcrito, para definir o que vem a ser **insumo** no âmbito dessa contribuição.

Trata-se, pois, conforme já referido no título 1.2, de uma definição nos mesmos moldes daquela estabelecida para o **insumo** no âmbito do IPI, envolvendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente vinculados ao

processo de fabricação, e que nele sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas. Uma delimitação estritamente associada ao ambiente fabril e caracterizada pela exigência de absorção e/ou transformação do bem ou coisa durante o processo de industrialização quando relacionada a produto. Em se tratando de prestação de serviços, segue a mesma orientação de abranger exclusivamente os elementos consumidos/utilizados diretamente na atividade-fim.

Conforme registrado no Apêndice E, verificou-se não haver disposição sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins na Constituição Federal até a promulgação da EC nº 42/2003. É fato que o constituinte derivado silenciou em relação à prerrogativa de abordar o tema e, talvez por isso, não chegou ao extremo de definir **insumo**. Contudo, tal atitude deriva da naturalidade de quem se reserva para atuar em matérias de maior amplitude e relevância, em razão de encerrar em si o poder constituinte. De modo que, em não o fazendo, por força da competência que outorgou às pessoas jurídicas de direito público dotadas de poder legislativo, e tendo presente que o exercício de tal competência depende de lei, caberia ao legislador infraconstitucional desincumbir-se de tal responsabilidade, bastando que respeitasse os ditames constitucionais acerca da matéria.

E, por primeiro, decorrendo diretamente do art. 150, I, da Carta Política, haveria de observar o comando que veda exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Nesse contexto, conforme adverte Machado (2009, p. 78, grifo do autor) “só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, **a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido.**” Assim, a palavra lei é utilizada em seu sentido estrito, isto é, formal e material a um só tempo, como norma jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Tal contexto normativo restringe, pois, a criação de tributos às espécies legislativas designadas lei complementar e lei ordinária³⁰, dentre aquelas prescritas no art. 59 da Carta Maior como resultado do processo legislativo. Assim, para satisfazer sua incumbência o legislador infraconstitucional estaria adstrito a uma

³⁰ Toma-se aqui a Medida Provisória na acepção de um procedimento especial de elaboração de lei ordinária, reservado a situações de urgência e relevância, mas com eficácia de lei desde a sua promulgação, todavia sujeita à perda do seu efeito caso não seja aprovada no âmbito do Legislativo na forma e prazo regulamentares.

dentre essas duas formas legislativas, valendo-se de lei complementar sempre que abordar as matérias que a Carta Magna reservou a tal espécie, o que não é o caso em tela.

Recorde-se, tendo por base a lição de Machado (2009, p.34, grifo nosso), “[...] **criar um tributo** é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar o tributo, **qual é seu valor**, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago.” Não resta dúvida, então, de que o **insumo** integra a criação do tributo, vez que não há como saber o **valor da exação**³¹ sem antes definir o alcance e extensão do **insumo**. De tal forma que se torna inevitável submeter a definição de **insumo** às regras de criação do tributo.

Neste ponto, imprescindível aclarar-se a noção de que o **insumo** é tomado como elemento integrante da regra-matriz de incidência, pois de acordo com Corrêa (2008, p. 67) “[...] estabelecendo-se o direito de crédito como elemento interior à regra-matriz, ainda que contido apenas em seu conseqüente, cabe ao Fisco apurá-lo de ofício, para efetuar o lançamento dos valores líquidos a serem exigidos do contribuinte.” Se assim não fosse, caberia ao Fisco, em sua atividade vinculada de lançamento, apurar tão somente os débitos.

Nesse mesmo sentido, em sua doutrina, Yamashita (2007, p. 104, grifo do autor) sustenta que:

[...] Na medida em que visa precipuamente evitar a incidência cumulativa de tributos sobre tributos, que evidentemente **não são índices de capacidade contributiva**, a sistemática não-cumulativa constitui-se num conjunto de “delimitações negativas da hipótese de incidência” [...], que são **normas de finalidade fiscal** [...].

Tratam-se daqueles “comandos estruturais negativos”, que, por causa da técnica de formulação, se referem a circunstâncias que desde o início não devem ser alcançadas pela hipótese de incidência tributária. [...].

Apesar disso, o legislador não se preocupou em definir o termo insumo na legislação que instituiu a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. De modo que, como visto acima, somente o fez por intermédio de atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal, cuja previsão legal repousa no inciso I do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), enquadrados, segundo o *caput* desse mesmo artigo, como **normas**

³¹ O valor das contribuições ao PIS e à Cofins é calculado mediante aplicação da respectiva alíquota sobre a receita do contribuinte, respeitada a dedução dos créditos oriundos dos **insumos** adquiridos por este contribuinte, apurada com base na incidência da mesma alíquota.

complementares das leis, tratados, convenções internacionais e decretos (BRASIL, 1966, grifo nosso):

[...] Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:
I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
[...].

Diante disso, não resta dúvida que os atos infralegais, denominados normas complementares no art. 100 do CTN, ocupam posição inferior a leis, decretos, tratados e convenções, cumprindo a função precípua de completá-los e esclarecê-los, como claramente estabelece o próprio Código Tributário. Desse modo, **lhes é defeso inovar, ou de qualquer forma modificar o texto da norma que complementam.**

Embora veiculem conteúdo material de lei, formalmente constituem atos administrativos. Assim, pode-se dizer que as normas complementares se tratam de lei em sentido **amplo**, razão porque não podem invadir o campo da reserva legal, no qual, como visto acima, somente a lei em sentido **estrito** poderá criar, modificar ou aumentar tributo, em obediência ao princípio da legalidade, bem como ao disposto no art. 97 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

[...] Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
[...].

Assim, as instruções normativas de início citadas não poderiam restringir a amplitude do termo **insumo** decorrente da acepção posta na Lei nº 10.637/2002, para o PIS, e na Lei nº 10.833/2003, em relação à Cofins, ainda que tais diplomas não o tivessem delimitado de forma expressa, mas inequivocamente, conforme Oliveira (2009, p. 446), utilizaram o método de relacionar as deduções possíveis, não contemplaram outras e estabeleceram limites e condições para as deduções que admitem. De modo que, nesta circunstância, o legislador infraconstitucional incorreu em **ilegalidade** e em **inconstitucionalidade** visíveis, vez que estabeleceu uma delimitação restritiva, estritamente

associada ao ambiente fabril e à exigência de absorção e/ou transformação do bem ou coisa durante o processo de industrialização no caso de produto, ou limitando aos elementos consumidos/utilizados diretamente na atividade-fim quando vinculada a serviços, orientações que não se coadunam com o disposto nas respectivas leis. E, se o sentido de **insumo** no texto das leis ordinárias não contém restrições, exceto aquelas expressas nas próprias leis, não poderia restringi-lo o legislador pela via administrativa da norma complementar, sob pena de caracterizar a ilegalidade.

Com isso, as pessoas jurídicas de direito privado suscetíveis à incidência das contribuições ao PIS e à Cofins poderão alegar a aplicação do termo **insumo** na acepção emanada das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, por se demonstrar mais ampla em se tratando de direito ao creditamento.

3.2 Definição mediante analogia com a legislação do IPI: Ilegalidade, inconstitucionalidade e inadequação

No que diz respeito à delimitação do termo **insumo**, mediante integração analógica com atos normativos que regulam o IPI, refletindo-se de forma direta no direito de creditamento das pessoas tributadas, tal metodologia não seria aplicável nos domínios do PIS e da Cofins, razão porque não obrigaria o contribuinte, nem poderia ser imposta aos demais órgãos dos Poderes Executivo e Judiciário, com exceção da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por razões óbvias decorrentes da elaboração da norma, adstrita à esfera administrativa deste órgão.

Primeiramente, porque tanto a Lei nº 10.637/2002, que instituiu a sistemática não cumulativa no âmbito do PIS, quanto a Lei nº 10.833/2003, que a estendeu para a Cofins, silenciaram a respeito disso. De fato, não há qualquer alusão nos referidos diplomas legais, quanto a se utilizar o vocábulo **insumo** na acepção com que se o emprega no contexto do IPI, tal qual ocorrera no parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/1996: um comando específico para que o aplicador do direito se valesse da legislação do Imposto de Renda e do IPI quanto a determinados conceitos.

Como segundo fator, mas nem por isso menos decisivo, porque a tributação por analogia não tem aplicação em nosso sistema jurídico no sentido em que aqui se debate, ou seja, tendo por resultado a exigência de tributo. Consoante a lição de Machado (2008, p.

107, grifo nosso), “qualquer lacuna na legislação tributária pode, e deve, ser preenchida pelo recurso à analogia, **respeitada apenas a ressalva do §1º do art. 108.**” Cuida-se de alusão direta ao art. 108 do Código Tributário Nacional, abaixo colacionado (BRASIL, 1966, grifo nosso):

[...] Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

[...]

§ 1º **O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.**

[...].

Trata-se, pois, da vedação expressa no Código Tributário Nacional, relacionada à cobrança de tributo a maior mediante o emprego da analogia. Nem se cogite, no ponto, negar o aumento de tributo pelo efeito da analogia com a legislação aplicável ao IPI, pois ao restringir a abrangência do termo **insumo**, promove-se a redução dos créditos passíveis de dedução do valor resultante da incidência da alíquota sobre a receita ou o faturamento do sujeito passivo.

Como terceiro fator, impõe-se a extensão (abrangência) do termo **insumo**, tal como utilizado na não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, em comparação àquela verificada no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Na esfera do IPI, a Constituição Federal limitou o crédito ao montante do imposto cobrado nas operações anteriores (art. 153, §3º, II), fundada na hipótese de incidência industrializar produto, vinculando o termo **insumo** à idéia de algo físico, restrito à esfera do produto, abrangendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, elementos que se consomem ou se transformam no processo fabril desse produto. Portanto, tomou **insumo** segundo sua acepção **física**, dentre os três sentidos que o termo assume no uso corrente, conforme reconhece a doutrina de Greco (2008, p. 14): o **econômico**, o **físico** e o **funcional**.

A propósito, na perspectiva **econômica**, o termo designa os fatores de produção. Na perspectiva **física**, o referencial é o produto, e todo elemento material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo é tido

como insumo. Por sua vez, na perspectiva **funcional**, insumo abrange tudo que repercutir no processo de produção ou fabricação do qual derivará a receita ou o faturamento, tendo por referencial a atividade.

Ocorre que a Carta Magna não estabeleceu a técnica da não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social. Referida técnica foi instituída pelo legislador infraconstitucional, como já referido no título 1.2, valendo-se do **crédito** calculado sobre bens e serviços utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sem restringir tal **crédito** ao montante cobrado anteriormente. Portanto, segundo sustenta Greco (2008, p. 15, grifo do autor) “[...] a não-cumulatividade regulada pelas Leis não tem o mesmo perfil da pertinente ao IPI, pois **a integração exigida é mais funcional, do que apenas física.**” Prova disso, é que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 também admitiram como créditos os serviços utilizados como insumos, de modo que ampliaram o sentido do termo, aproximando-o da sua perspectiva **funcional**. Nesse sentido assevera Greco (2008, p. 16, grifo do autor):

[...] o conceito de “utilização como insumo” no âmbito da não-cumulatividade de PIS/Cofins **não tem por critério referencial o objeto físico**, pois um sem-número de serviços não interfere direta nem fisicamente com o produto final; limita-se a assegurar que o processo exista ou se desenvolva com as qualidades pertinentes. [...].

Há que se considerar, também, a questão das diferentes materialidades envolvidas numa e noutra espécie de exação, as quais se acham estabelecidas na Carta Fundamental. Em relação ao IPI, a hipótese de incidência prevista constitucionalmente elegeu industrializar produto como parcela da realidade a ser alcançada pela exação. Por isso, indica como **insumo** os eventos vinculados ao processo industrial do qual resulta o produto considerado (perspectiva **física**). Já para as contribuições, a hipótese de incidência recaiu sobre a receita ou o faturamento. Assim, o processo formativo dessas materialidades direciona o sentido do termo **insumo** para todos os elementos físicos ou funcionais que concorrem para sua formação. Em vista disso, a não-cumulatividade no âmbito das contribuições ao PIS e à Cofins encerra um universo de elementos muito maior do que aquele verificado na seara do IPI. Daí a afirmação de Greco (2008, p. 20):

[...] Embora a não-cumulatividade seja técnica comum a IPI e a PIS/COFINS, a diferença de pressuposto de fato (produto industrializado versus receita) faz com que assumam dimensão e perfil distintos. Por isso,

pretender aplicar na interpretação das normas de PIS/COFINS critérios ou formulações construídas em relação ao IPI é:

- a) desconsiderar os diferentes pressupostos constitucionais;
 - b) agredir a racionalidade da incidência de PIS/COFINS; e
 - c) contrariar a coerência interna da exigência, pois esta se forma a partir do pressuposto “receita/faturamento” e não do pressuposto “produto”.
- [...].

De modo que a analogia com instruções normativas aplicáveis ao IPI, que restringe a acepção do termo **insumo** a produtos diretamente consumidos ou transformados no processo industrial, não poderia vincular os contribuintes do PIS e da Cofins em razão de tais exações serem muito mais do que isso, decorrência da materialidade mais ampla (receita, faturamento ou importação). Como bem caracterizado por Rech³² (2008, p. 35), quando sustentou “[...] a definição que nós temos é infralegal, está numa instrução normativa [...] uma definição importada do IPI. [...] vejam os termos: MP, PI e ME - matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem. São considerados insumos. [...]” Razão porque, em sua explanação, reconheceu o mesmo Rech (2008, p. 35): “[...] O PIS e o Cofins é comércio, é serviço, também. [...] Então, esse conceito, realmente, está deficiente [...]” Vale dizer, inadequado, ilegal e inconstitucional.

3.3 Definição por hermenêutica

Considerando que o legislador, ao instituir o regime de não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à Cofins, abdicou de sua tarefa de definir o termo **insumo**, e quando a Administração Tributária o fez, valeu-se de meios inadequados e contrários à legalidade vigente, resta, pois, a alternativa jurídica de extrair a delimitação de **insumo** mediante a interpretação da norma legal, tal qual posta no ordenamento.

Neste propósito, sustenta Oliveira (2009, p. 444), mister é apoiar-se na diretriz doutrinária e jurisprudencial segundo a qual os termos técnicos devem ser entendidos de acordo com o sentido pelo qual são compreendidos no ramo a que pertencem, preceito incorporado pela alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, promulgada em atendimento à previsão estabelecida no parágrafo único, art. 59, da Constituição Federal (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:
I - para a obtenção de **clareza**:

³² Então Chefe da Divisão de Estudos e Projetos da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal durante entrevista no XV Simpósio de Direito Tributário.

a) usar as **palavras e as expressões** em seu sentido comum, **salvo** quando a norma versar sobre **assunto técnico**, hipótese em que se empregará a **nomenclatura própria da área** em que se esteja legislando; [...].

O título 1.1 da presente monografia ocupou-se de dar a idéia do que representa **insumo** em termos etimológicos e semânticos, registrando que a expressão vem sendo empregada na língua portuguesa, com pequena variação de palavras de uma fonte para outra, para designar **todos** (ou **a combinação dos**) **fatores que entram na produção de bens ou serviços**, denotando o caráter econômico da sua utilização. Ressalta-se, também, uma variabilidade no rol dos elementos listados para exemplificar o termo **insumo** em cada definição, tais como matérias-primas, mão-de-obra, energia consumida, taxa de amortização, horas de trabalho, máquinas e equipamentos, capital etc.

Exsurge, assim, o **caráter técnico**³³ da expressão (insumo), seja vinculado à economia, à administração ou à informática, numa perspectiva **econômica, física ou funcional**, bem como a **inexistência de limites** em sua acepção, na medida em que alude à **combinação dos fatores ou a todos os fatores que ingressam no processo de geração de bens ou serviços**. Em face disso, fica patente a incoerência em se vincular o termo a conceitos específicos da legislação do IPI, de modo a reduzi-lo a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, pois tal acepção restringe visivelmente a amplitude e o alcance do termo, configurando inobservância dos preceitos da LC nº 95/1998, diante de um sentido gramatical eminentemente técnico para o termo **insumo**, conforme acima referido. Neste mesmo sentido afirma Oliveira (2009, p. 446, grifo do autor):

[...] léxica e tecnicamente, **insumo** é termo de grande amplidão e alcance, sendo evidente, pelas definições transcritas, que transcende os limites das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e outros bens que se alteram, como entende o Fisco. [...].

Cabe referir-se, por oportuno, acerca de uma possível acepção distinta quanto ao sentido da alínea “a” do inciso I do art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998, acima citada. Consoante essa interpretação, a **área objeto da legislação** diria respeito ao Direito Tributário, razão porque se deveria empregar nomenclatura própria deste ramo jurídico. Eis, então, uma pretensa justificação para adotar-se a nomenclatura de **insumo** consoante definida no âmbito do IPI.

Todavia, tal hipótese não se coaduna com o teor do art. 3º das leis que implantaram a sistemática não-cumulativa do PIS/Cofins. No aludido artigo o legislador não efetuou qualquer menção ao IPI, embora o tenha feito de forma expressa em outros artigos dos referidos diplomas legais, tal como encontrado nos arts. 5º-A, 29 e 53, parágrafo único, da

³³ Trata-se de adjetivo que significa, segundo Ferreira (2004, p. 1925, grifo nosso), “[...] peculiar a uma determinada arte, ofício, profissão ou **ciência** [...].”

Lei nº 10.637/2002, e no art. 58 da Lei nº 10.833/2003, referindo-se a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Ademais disso, seria plenamente questionável a preferência exercida sobre o IPI em face do Imposto de Renda, que também se vale do termo insumo (RIR/1999, arts. 290 e 299), assunto já referido no título 1.1, considerando ser este último imposto o mais tradicional³⁴ dentre os dois, além de apresentar acepção mais ampla para o vocábulo insumo, compreendendo custos de produção e despesas operacionais não incluídas nesses custos, portanto mais ajustada ao teor do referido art. 3º daqueles diplomas legais.

A propósito, o entendimento aqui sustentado foi, segundo Silva (2009, p. 29), “[...] sufragado à unanimidade pela Quarta Câmara do antigo Conselho de Contribuintes (hoje Quarta Câmara da Segunda Turma Ordinária da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ‘Carf’), em voto do eminente Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho [...]”. De fato, no âmbito do Recurso Voluntário (RV) nº 146.778³⁵, em 5 de setembro de 2008, houve o julgamento acerca do direito a creditamento da Cofins sobre insumos utilizados no processo produtivo, no qual resultou decisão, cuja parcela de interesse do respectivo texto transcreve-se a seguir, conforme extraída do *site* do Ministério da Fazenda³⁶ (BRASIL, 2008):

[...] por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial ao recurso, para afastar a incidência de contribuição sobre a cessão de crédito e reconhecer o direito de creditamento sobre insumos utilizados no processo produtivo. [...].

Ressalta-se, entretanto, que a tese defendida pelo Relator, e acolhida por todos os conselheiros da Câmara, sustentava-se na conclusão de que o legislador invocara o significado **comum** do verbete insumo, consoante informa Silva (2009, p. 29, grifo nosso):

[...] Conforme Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, o contribuinte do PIS e da Cofins não-cumulativos tem direito de tomar créditos [...] De modo que as leis que instituíram essas contribuições não conceituam ‘insumos’, e tampouco impuseram o recurso à legislação do IPI para se colher o seu conceito, outra conclusão não se nos descortina senão a de que o legislador invocou o significado **comum** do verbete.

³⁴ O imposto de renda, segundo a Secretaria da Receita Federal, foi instituído no Brasil com esta denominação pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Por sua vez, o IPI decorreu do artigo 11 da Emenda Constitucional nº 18, de primeiro de dezembro de 1965, em substituição ao Imposto sobre o Consumo da Constituição de 1946 (art. 15, II), que vinha da Constituição de 1934 (art. 6º, I, b).

³⁵ Consoante informação do Serviço de Documentação e Informação (Sedoc) do Carf em 26 de março de 2010, o acórdão nº 204-03441 segue pendente de elaboração/assinatura, razão da impossibilidade de se obter cópia no site daquele Conselho.

³⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Informações Processuais*. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/Ementa/3125888D47CC0271032574BF001F854E?OpenDocument&posicao=DADOSBF34EE>>. Acesso em: 26 mar. 2010. 08:45.

Assim, percebe-se a tendência de aceitar o vocábulo **insumo** em uma acepção mais **ampla**, tal qual estabelecida nos domínios do Imposto de Renda. Ao mesmo tempo, sinaliza-se para a indiferença quanto ao sentido com que se utiliza o termo, seja comum, seja técnico, qualquer deles conduzindo a um entendimento ampliado acerca do direito a creditamento.

Sob o prisma da interpretação teleológica, a **essência** na interpretação do Direito segundo a lição de Maximiliano (2006, p. 124), ainda que as referidas leis tenham estabelecido as deduções possíveis e seus respectivos limites e condições, não restam dúvidas que o objetivo perseguido é, justamente, o de evitar a cumulatividade econômica sobre tais tributos. De modo que, também neste campo, chega-se ao mesmo resultado de uma acepção mais ampliada para o verbete **insumo**, em relação àquela impingida na esfera da legislação do IPI. Tal qual assenta Oliveira (2009, p. 446, grifo do autor) quando afirma “[...] na perseguição do sentido do termo **insumo**, que é um dos itens permissivos de créditos, deve-se compreender que o que não for insumo não está na lista dos créditos, mas tudo quanto puder ser compreendido como **insumo** deve gerar dedução.”

Além disso, consoante a doutrina de Oliveira (2009, p. 447), outros elementos existentes na Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003 evidenciam a amplitude do vocábulo **insumo** na redação do art. 3º destas mesmas leis. Ocorre que nos arts. 5º-A, 29 e 53, parágrafo único, da Lei nº 10.637, há alusão a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. Da mesma forma, no art. 58 da Lei nº 10.833 há referência a matérias-primas e materiais de embalagem. Portanto, o legislador restringiu o alcance da norma a determinados tipos de insumos, e o fez de forma **expressa**. Todavia, relativamente ao art. 3º daqueles diplomas legais, não efetuou qualquer restrição. Afinal, assim dispõe a alínea “b” do inciso II do art. 11 da LC nº 95/1998 (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, **precisão** e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

II - para a obtenção de **precisão**:

[...]

b) **expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras**, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

[...].

Portanto, ficou manifesto que o legislador não restringiu o art. 3º das referidas leis a matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, elementos diretamente relacionados ao produto (perspectiva **física**). Ao contrário disso, o termo insumo há de ser interpretado em sentido amplo, a fim de açambarcar tudo o que se relacione ao processo formativo da receita ou do faturamento (perspectivas **física e funcional**).

No ponto, porque pertinente, há de se estabelecer, ainda que brevemente, um registro alusivo ao aspecto conceitual do instituto da não-cumulatividade. Adverte-se, não se trata de discutir limites à aplicação de tal princípio constitucional, vigente para as contribuições de seguridade social a partir da EC nº 42/2003, assunto que será visto no título seguinte.

Embora não menos polêmica, a questão se impõe ao tomar-se a letra da Lei Maior em caráter absoluto, a ponto de se imaginar que todas as despesas incorridas, sem exceção, venham a gerar direito a crédito para a sociedade contribuinte do tributo.

Ora, como bem discerniu a doutrina de Greco (2008, p. 14), já referida no título anterior, o uso corrente do vocábulo **insumo** pode assumir um sentido econômico, físico ou funcional. Todavia, em qualquer deles, seja pela designação dos fatores de produção (econômico), seja pela referência ao produto, e todo material que compõe o produto final, nele se transforma ou é consumido no respectivo processo (físico), seja abrangendo tudo que repercutir no processo de produção ou fabricação do qual derivará a receita ou o faturamento, tendo por referencial a atividade (funcional), para tipificar um **insumo** demonstra-se patente a relação de **essencialidade** que deve imperar entre o elemento gerador da despesa incorrida e a atividade econômica desenvolvida, isto é, a satisfação das necessidades dos processos de fabricação ou produção que realizam o objeto empresarial (vocação) dessa atividade.

Assim, fatos desnaturados do objeto empresarial da sociedade considerada, num exemplo hipotético e extremado, os valores gastos com o uísque e os canapés consumidos na festa de comemoração do bom desempenho semestral dessa sociedade no mercado, jamais poderiam ensejar classificação como **insumo**, de modo a compor o direito ao creditamento. A razão é única, e diz respeito ao fato de que o enquadramento da despesa como insumo é função da sua **essencialidade** à atividade econômica desenvolvida³⁷, desqualificando-se, pois, os elementos que, embora configurem despesa de fato, se enquadrem na categoria dos supérfluos, isto é, áridos, estéreis, inúteis no tocante à realização dos processos empresariais e, por conseguinte, à formação da receita ou faturamento objeto da incidência tributária.

³⁷ Veja-se o art. 299 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000/1999, conforme citado no título 1.1.

3.4 Constitucionalização da não-cumulatividade: Reflexos infraconstitucionais

Em debate anterior no título 2.4.2, acerca da constitucionalização da não-cumulatividade no âmbito das contribuições ao PIS e à Cofins, firmou-se o entendimento no sentido de que a redação do §12, art. 195, inserida na Carta Política por meio da EC nº 42/2003, **constitucionalizou** a não-cumulatividade e, *pari passu*, limitou sua abrangência geral, mediante a inserção do comando específico para que o legislador infraconstitucional efetuassem a discriminação dos setores da atividade econômica sobre os quais incidiria tal sistemática.

A partir de então, um novo texto constitucional passou a vigorar, impingindo a não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social, mediante o **modal obrigatório** (verbo ser na locução **será não-cumulativa**), pré-excludente de alternativa à lei ordinária, em que pese não alcançar todo e qualquer segmento da economia, mas tão somente aqueles apontados pelo legislador por efeito do mesmo comando inserido no §12, art. 195 da Carta Magna. Vale dizer, em realidade, aqueles segmentos não excluídos pelo legislador, vez que a sistemática da não-cumulatividade foi instituída em **caráter geral** por intermédio das Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, as quais, de fato, excluíram alguns setores da economia da incidência de tal sistemática não-cumulativa.

3.4.1 O fenômeno da recepção da legislação pré-existente

Neste ponto, questiona-se sobre os efeitos desta imposição constitucional no ordenamento jurídico de então, no qual já vigoravam as acima referidas MPv nº 66/2002 (convertida na Lei nº 10.637/2002) e a MPv nº 135/2003, ambas responsáveis pela instituição da não-cumulatividade nas contribuições ao PIS e à Cofins, respectivamente. Dentre as duas situações possíveis, uma ocorreria fatalmente: ou *i*) estas legislações estabeleceriam um conflito com a nova ordem e, como tal, seriam juridicamente impertinentes ao ordenamento; ou *ii*) referidas normas estariam em compatibilidade para com o novo texto magno, e seriam recepcionadas pela Carta Política recém atualizada. Nestes termos assenta-se a lição de Moraes (2006, p. 580, grifo nosso):

[...] A substituição de uma constituição por outra implica a perda da eficácia da Carta primitiva. O mesmo não acontece, no entanto, com o restante das leis e atos normativos que, em regra, **permanecem válidos, satisfeita uma única condição**, qual seja, a de **serem compatíveis com a nova ordem constitucional**. Obviamente, as normas conflitantes, explícita ou

implicitamente, retirar-se-ão do ordenamento jurídico, independentemente da espécie [...], pois a criação de uma nova ordem jurídica exige o adequamento do restante do ordenamento jurídico. [...].

De modo que tanto a Lei nº 10.637/2002 quanto a MPv 135/2003 foram recepcionadas pela nova ordem constitucional, haja vista a compatibilidade em que as contribuições em causa fossem não cumulativas, tal qual apregoa o texto da EC nº 42/2003.

Assim, a interpretação das referidas leis deverá, necessariamente, seguir o contexto constitucional definido pelo §12 do art. 195, correspondente ao novo fundamento de validade dessas leis, qual seja, que as contribuições de seguridade social respeitem a diretriz da não-cumulatividade, vinculada à idéia da incidência tributária sobre o valor agregado.

Nesse sentido, Araújo e Nunes (2002 apud TEDESCO e SANTOS, 2009, p. 203, grifo nosso) sustentam que “[...] com a alteração das normas inaugurais do sistema, **todas as leis vigentes e que permaneceram compatíveis com o texto atual vêm a ter novo fundamento de validade**, que condicionam a sua interpretação e o seu significado a novos parâmetros.”

3.4.2 A supremacia do princípio da não-cumulatividade

Também não deve prosperar questionamentos acerca da aplicabilidade ampla da não-cumulatividade, aqui tomada como norma de eficácia plena, decorrência exclusiva da interpretação do texto constitucional. De modo que não admite qualquer espécie de restrição que venha a ser imposta pela legislação ordinária, a qual desborde do comando de discriminação dos setores econômicos afetados pela sistemática. Este é o entendimento de Britto e Bastos (1982 apud TEDESCO e SANTOS, 2009, p. 205, grifo nosso):

[...] **O princípio da não-cumulatividade é norma de aplicação**, eventualmente regulamentável e **que possui eficácia plena**, portanto, não depende de qualquer outro comando de hierarquia inferior para emanar seus efeitos. **O legislador infraconstitucional nada pode fazer em relação a ele, posto faltar-lhe competência para restringir o seu conteúdo, sentido e alcance.** [...].

De forma idêntica posicionam-se Coelho e Derzi, em clara alusão ao ICMS (2004, p. 114, grifo nosso):

[...] A Constituição brasileira de 1988 não contém nenhuma exceção ao princípio da não-cumulatividade, salvo aquela já referida, concernente à isenção e não incidência. Poderá a legislação infraconstitucional, ao disciplinar o princípio da não-cumulatividade, amesquinhá-lo, restringi-lo ou reduzi-lo? Doutrina cada vez mais sólida responde negativamente, **delineando-se, entre nós, o consenso de que as limitações impostas em leis complementares, convênios e regulamentos são absolutamente inconstitucionais.** [...].

Porém, contrariamente ao que se encontra registrado naquelas doutrinas, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta no sentido de se admitir a mitigação da supremacia do princípio da não-cumulatividade nos domínios do IPI.

3.4.3 Jurisprudência do STF para o princípio da não-cumulatividade no âmbito do IPI

A propósito da supremacia do princípio da não-cumulatividade, ainda que se desvie do escopo dessa pesquisa monográfica, torna-se imperativo informar que no assentamento da jurisprudência da Suprema Corte, contudo, a questão apresentou-se excessivamente turbulenta, resultando no prevalecimento da corrente contrária, ou seja, reconhecendo-se a possibilidade de imposição de limites infraconstitucionais, frise-se, para discussões centradas no IPI, conquanto tenha havido inegáveis alusões ao ICMS em face das semelhanças entre tais impostos. Detalhes dessa jurisprudência encontram-se no Apêndice G.

Ressalta-se que até o advento da EC nº 23, de primeiro de dezembro de 1983, a conhecida Emenda Passos Porto³⁸, tanto IPI quanto ICMS sujeitavam-se ao mesmo regime de não-cumulatividade, quando então, segundo a jurisprudência do Pretório Excelso, isenção, alíquota zero e não-incidência concediam direito de crédito ao adquirente do insumo.

Depois disso, entretanto, tanto a isenção quanto a não-incidência do ICMS passaram a não implicar crédito tributário ao contribuinte, verificando-se, pois, que na esfera do ICMS cuidou-se de estabelecer expressamente na Carta Política a restrição ao princípio da não-cumulatividade.

A questão em debate, relativamente ao IPI, conquanto pacífica por um longo período, tornou a bater às portas da Suprema Corte por intermédio do RE nº 212.484/RS, tendo sido julgada em 05 de março de 1998. Nesse recurso a Fazenda Nacional insurgiu-se

³⁸ Promulgada no intuito de pacificar a guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal, esta emenda alterou a redação do inciso II, art. 23, da Emenda Constitucional nº 1/1969.

contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que autorizara contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de **isenção**, diante da saída tributada do produto industrial.

Apesar do fato de a jurisprudência do Tribunal ter-se mantido incólume, a matéria voltou à baila no julgamento do RE nº 353.657/PR, sendo Relator o Ministro Marco Aurélio, em 15 de setembro de 2004, discutindo-se tão somente o objeto da insurgência da União, agora focado nos institutos da **alíquota-zero** e da **não-tributação**. De modo que, ao final do julgamento na sessão de 15 de fevereiro de 2007, acabou por prevalecer o voto do Relator no sentido da interpretação literal do comando constitucional, ainda que por maioria simples (seis a cinco). Reverteu-se, assim, a jurisprudência definida para a situação de **isenção**, firmando-se o entendimento de que em situação de **alíquota-zero** e **não-tributação** não há o reconhecimento ao crédito do contribuinte, maculando, pois, a supremacia do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Ocorre que o interesse desta monografia situa-se nos reflexos de tal decisão na esfera do PIS e da Cofins. Mais precisamente, se implicaria em argumentos suficientes para desqualificar a tese da aplicabilidade ampla da não-cumulatividade, aqui tomada como norma de eficácia plena no âmbito das contribuições de seguridade social.

Assim, sintetizando-se o resultado dos julgamentos, tem-se que prevaleceu a supremacia do princípio da não-cumulatividade diante da **isenção** do IPI (RE nº 212.484/RS). Todavia, caberá mitigação desse princípio em caso de **alíquota zero** e **não-tributação** (RE nº 353.657/PR), considerando-se a saída tributada do produto industrial.

Em se tratando de saída do produto industrial desonerada do IPI, a jurisprudência da Suprema Corte firmou-se recentemente (RE nº 460.785/RS, RE nº 475.551/PR e RE nº 562.980/SC). Nos julgados da sessão de 6 de maio de 2009 também triunfou a tese da interpretação literal do comando constitucional alusivo à não-cumulatividade do IPI, sustentada pelo Ministro Marco Aurélio. Decidiu-se, pois, no sentido

de não reconhecer o direito a crédito em quaisquer situações, seja de **isenção**, seja de **alíquota zero**, envolvendo operações anteriores à Lei 9.779/1999³⁹.

Ocorre que, embora se trate do princípio da não-cumulatividade, de cunho constitucional como admitem doutrina e jurisprudência, jamais se poderia negar a distinção visível entre o texto constitucional alusivo ao IPI (art. 153, §3º, inciso II, CF/88, acima referido) e o aludido §12, art. 195, CF/88, para o qual se admitiu a constitucionalização da não-cumulatividade para o PIS e a Cofins (BRASIL, 2003, grifo nosso) “[...] Art. 195. [...] §12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b: e IV do *caput*, **serão não-cumulativas.**” Senão veja-se (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

§3º - O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – **será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;**

[...].

A simples comparação evidencia que a norma constitucional alusiva ao IPI contém inserta em seu comando a forma pela qual se deve dar a compensação, conforme sustentou o Ministro Relator no RE nº 353.657/PR, filiando-se, porém, à interpretação literal do texto magno.

Por evidente, isto não diz respeito ao PIS e à Cofins, isto é, nessas contribuições não há determinação constitucional acerca da compensação. Mesmo porque, o método escolhido para evitar a incidência cumulativa no PIS/Cofins, assunto já referido nos títulos 2 e 3.1, não foi o de imposto sobre imposto, como ocorreu no IPI por imposição do constituinte originário.

Portanto, se a corrente jurisprudencial construída pela Suprema Corte sustenta a interpretação literal do texto magno alusivo ao princípio da não-cumulatividade do IPI, conclui-se que essa jurisprudência, que admitiu a mitigação daquele princípio, não se ajusta às contribuições de seguridade social, pois, nestas, o comando constitucional que

³⁹ O art. 11 da Lei nº 9.779/1999 assegurou o direito de crédito ao contribuinte em caso de **isenção** e **alíquota zero** na saída do produto.

inseriu a não-cumulatividade (§12, art. 195, Constituição Federal) não especificou forma, tampouco lhe fixou limites.

Referida tarefa ficou por conta da lei que definiu o método necessário à realização daquele princípio, não se admitindo, pois, que a norma infraconstitucional imponha limite à execução do comando (*status* constitucional), salvo o contido diretamente no mesmo, no caso, a ordem para a discriminação dos segmentos de atividade econômica afetados. Advogar o contrário configuraria erro crasso em matéria de hermenêutica constitucional (interpretar a Carta Política segundo a legislação comum, e não o contrário), além de se incorrer em incompatibilidade com a nova ordem implantada por intermédio da Emenda Constitucional nº 42/2003.

Portanto, a jurisprudência da Suprema Corte, embora tenha mitigado a supremacia do princípio da não-cumulatividade em casos de **alíquota zero**⁴⁰, em se tratando de saída **tributada** pelo IPI, e em **qualquer situação** se a saída do produto industrial for **isenta** ou com **alíquota zero**, não se adequa à realidade constitucional daquele princípio no que diz respeito às contribuições para o PIS e para a Cofins.

Em vista disso, jamais se poderá restringir a aplicação da não-cumulatividade prevista constitucionalmente para as contribuições ao PIS e à Cofins, incidentes sobre receita, faturamento e importação, sob pena de grosseira agressão ao texto da Carta Fundamental vigente.

E, se o **insumo** constitui-se um dentre tantos elementos legalmente instituídos como meios para se processar a sistemática não cumulativa no âmbito das contribuições de seguridade social, não há argumentos, conforme se sustentou nas páginas antecedentes, que impeçam uma definição **ampla e irrestrita** desse termo, na medida em que, na Constituição da República Federativa do Brasil, encontra-se assegurado, usando-se as palavras de Ataliba (1991, apud TEDESCO e SANTOS, 2009, p. 208, grifo nosso), o “[...] o direito de me creditar [...] direito público subjetivo constitucional [...] Portanto, **a lei não pode diminuir, reduzir, retardar, anular, ignorar um direito que a Constituição deu.** [...]”

⁴⁰ Conforme já referido anteriormente, não faz nenhum sentido falar-se em não-cumulatividade em situação de não-tributação, vez que o tributo não existe, pois o fato não foi abrangido pela própria definição legal da hipótese de incidência.

Nesse mesmo sentido de uma não-cumulatividade ampla e irrestrita professam Tedesco e Santos (2009, p. 208, grifo nosso):

[...] demonstrado que a não-cumulatividade [...] foi erigida a patamar constitucional, [...] não há dúvidas de à lei competirá apenas estabelecer qual a técnica a ser empregada, não podendo, jamais, deixar de observar os principais vetores dessa sistemática, que são a **neutralidade da tributação e a incidência apenas sobre o valor agregado em cada operação**.

Eis, portanto, os fundamentos da supremacia do princípio da não-cumulatividade nos domínios do PIS e da Cofins, alicerçada no comando que constitucionalizou esta sistemática sem especificar forma ou fixar limites.

3.4.4 Contribuições sobre o faturamento ou a receita: Cumulatividade ou não?

Por fim, um último aspecto se impõe nesta questão e diz respeito à possibilidade, ou não, da ocorrência de cumulatividade da tributação nas contribuições de seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento, objeto dos comentários efetuados no Apêndice F.

No mundo fático, os efeitos da cumulatividade tributária sobre os bens e serviços são inegáveis. Toda comunidade apresenta-se uníssona em reconhecer a repercussão decorrente da incidência do tributo em operações sucessivas.

Todavia, há fortes argumentos jurídicos que advogam no sentido de somente haver cumulatividade pela incidência tributária reiterada sobre a base de cálculo de um tributo, vale dizer, no **sentido jurídico**. Para esta corrente doutrinária, a cumulatividade econômica não estaria na esfera de interesse do Direito Tributário, no que é combatida pela corrente contrária, sob o argumento de que a sistemática da não-cumulatividade tem origem na economia e, que neste caso, sendo o Direito quem se socorre da Economia, não o contrário, seria impraticável tal restrição a um termo técnico oriundo de outra área científica. Segundo Tedesco e Santos (2009, p. 212), a não-cumulatividade deriva da circunstância do tributo incidir sobre a coisa em si, independentemente de sua base de cálculo.

Assim, o conteúdo da não-cumulatividade deve ser aquele concebido na sua ciência de origem, a economia, e diz respeito a buscar sempre a neutralidade da tributação pela incidência, apenas, sobre o valor agregado em cada operação. Neste sentido argumentam

Tedesco e Santos (2009, p. 210) “[...] a instituição de sistemática não cumulativa será cabível sempre que se verificar que a incidência de um determinado tributo onere os contribuintes de forma sucessiva, em cadeia, repercutindo sobre o valor do bem, de modo a encarecê-lo a cada nova operação.” Ou seja, a não-cumulatividade visa neutralizar a repercussão econômica do tributo.

Neste ponto, recorda-se, por oportuno, que as decisões do Supremo Tribunal Federal tem se demonstrado, relativamente aos termos técnicos oriundos de outras áreas, tendentes a preservar aquela acepção dada pela ciência de origem do termo⁴¹.

Pacífico é que os efeitos da cumulatividade econômica sobre os preços de bens e serviços oneram os consumidores e promovem grandes distorções no campo da justiça social. E justamente esta cumulatividade foi objeto de debates no Congresso Nacional que se estenderam por longos anos, envolvendo a desoneração dos tributos que incidem diretamente sobre o consumidor, que se encontravam desprovidos de qualquer mecanismo constitucional de proteção contra este efeito até o advento da EC nº 42/2003, a qual contemplou as contribuições de seguridade social.

Assim, independentemente da corrente a que se afilie, se da cumulatividade jurídica ou da cumulatividade meramente econômica do tributo (em respeito à origem do termo nas ciências econômicas), é certo que o ordenamento jurídico brasileiro acolheu em sua Carta Política a não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social, juridicalizando-a, à semelhança do que ocorrera com as leis que instituíram tal sistemática sobre as contribuições ao PIS e à Cofins, conforme distinguiu Alabarce (2005, p. 683): “[...] o fato econômico da não-cumulatividade, assim, foi alçado à condição de fato jurídico e é condição de validade das normas ordinárias em questão.”

Neste contexto, no âmbito das contribuições sociais ao PIS e à Cofins, o termo **insumo** não pode sofrer qualquer restrição que impeça a realização do princípio constitucional da não-cumulatividade. Afinal, conforme sustenta Alabarce (2005, p. 692), referindo-se à técnica de tributação a ser utilizada, “[...] a validade do trabalho legislativo está

⁴¹ RE nº 346.084/PR – PIS – Receita Bruta – Inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, Relator o Ministro Ilmar Galvão, Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, julgado em 9 de novembro de 2005, publicado no DJ de primeiro de setembro de 2006; RE nº 357.950/RS, nº 358.273/RS e nº 390.840/MG – PIS – Receita Bruta – Inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, Relator o Ministro Marco Aurélio, julgado em 9 de novembro de 2005, publicado no DJ de 15 de agosto de 2006.

em a fórmula selecionada assegurar a implementação do princípio, afastando a cumulatividade tributária dos efeitos econômicos desses tributos.”

No mesmo sentido, um argumento derradeiro diz respeito à teleologia da não-cumulatividade, conforme inserida na Carta Política pelo constituinte derivado por meio da EC nº 42/2003: implantou-se a não-cumulatividade para as contribuições de seguridade social, mas, ao mesmo tempo, assegurou-se ao legislador infraconstitucional a prerrogativa de definir os setores da atividade econômica que se sujeitariam a tal regime. Vale dizer, cedeu-se aos apelos da **constitucionalização** da não-cumulatividade, sem perder, no entanto, as rédeas sobre o controle da arrecadação tributária incidente sobre a receita ou o faturamento. Não há se falar juridicamente, pois, em não-cumulatividade atenuada, vez que totalmente incompatível com o princípio da não-cumulatividade das contribuições de seguridade social, constitucionalmente assegurado pelo constituinte derivado para promover a desoneração da carga tributária, neste caso incidente sobre os segmentos da economia apontados pelo legislador ordinário. Ora, nesse contexto, qualquer mecanismo cuja atuação caracterize uma oposição ao alcance do objetivo traçado neste princípio constitucional jamais seria recepcionado pela Constituição Federal vigente.

Entretanto, adverte-se acerca do cuidado necessário para não se incorrer na extremada interpretação do texto constitucional, de modo a tipificar como **insumo** despesas com elementos que não digam respeito aos processos empresariais, mediante os quais se realizam as atividades essenciais ligadas ao objeto da sociedade.

CONCLUSÃO

Findas as análises realizadas no âmbito dessa pesquisa, de início verificou-se que, apesar de comum a doutrina ocupar-se do **conceito** de insumo, o vocábulo **definição** afigurou-se mais ajustado para este trabalho, eis que se propunha a discutir os limites que a lei ordinária não estabeleceu quando fez referência àquele termo no âmbito da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. Cuidou-se, no caso, da definição essencial, que apresenta a compreensão principal do objeto definido, de forma adequada e exaustiva em relação aos elementos constitutivos.

A consulta ao ordenamento jurídico pátrio demonstrou que a sistemática da não-cumulatividade foi introduzida pela legislação ordinária (MPv nº 66/2002 para o PIS, convertida na Lei nº 10.637/2002, e MPv nº 135/2003 para a Cofins, objeto de conversão na Lei nº 10.833/2003) numa época em que o texto da Constituição Federal silenciava quanto à incidência da não-cumulatividade sobre as contribuições de seguridade social.

Do exame das normas em vigor para o PIS/Cofins restou evidente que, conforme regulamentada mediante normas complementares, a definição de **insumo** circunscreve a acepção do termo a aspectos determinados na legislação aplicável ao IPI, ainda que sem previsão legal expressa para isso. Vislumbrou-se, também, uma sinalização no sentido da distensão do significado desse vocábulo, sem que se possa excluir menção ao estica-encolhe resultante dos normativos que tratam da abrangência do referido termo ao longo do tempo.

Decorência da inegável inter-relação entre insumo e não-cumulatividade, dedicou-se atenção especial ao fenômeno da **constitucionalização** desta sistemática, tendo em vista as implicações dele decorrentes. Daí porque se analisou primeiramente a possibilidade de a não-cumulatividade das contribuições de seguridade social decorrer da imposição da vontade do constituinte originário, mediante a combinação dos arts. 154, I, e 195, §4º da Constituição Federal de 1988, deixando por conta do legislador ordinário a tarefa de definir sua metodologia. Tal perspectiva, entretanto, **não logrou confirmação**, a despeito de parecer lógica à primeira vista, presente o arcabouço constitucional que definiu as competências

tributárias dos entes políticos, e a premissa de que o constituinte originário teria exaurido sua vontade quanto à descrição das hipóteses de incidência tributária no âmbito da Carta Magna, deixando aberto tão-somente o caminho da competência residual. Ocorre que a jurisprudência da Suprema Corte entendeu que o referido §4º do art. 195 tem sua aplicação restrita ao legislador ordinário, não opondo entraves ao constituinte derivado no seu mister de alterar o texto da Lei Maior. Por conta disso, as emendas à Constituição podem implantar livremente novas fontes de contribuições de seguridade social sem atender ao comando constitucional que exige a espécie legislativa apropriada (lei complementar), combinada com a **não-cumulatividade** do tributo incidente sobre a nova materialidade inserida frente às exações constitucionais pré-existentes. Basta que para isso as emendas satisfaçam os requisitos previstos no art. 60 da Carta da República (dentre eles, o quorum qualificado previsto no §2º).

Em outra possibilidade de **constitucionalização**, examinou-se a hipótese de a não-cumulatividade do §12, art. 195 da Carta Política, restringir-se à importação seguida da venda do bem/serviço importado, negando, por evidente, aquele suposto fenômeno. Todavia, assim como a primeira hipótese testada, **esta perspectiva não se configurou** como a acepção mais adequada ao texto do referido comando constitucional, dentre outras que também restaram examinadas, pois sucumbiu diante dos critérios da taxatividade e da teleologia, este último tão relevante para deslindar uma controvérsia situada na esfera de uma ciência primariamente finalística, tal qual o Direito. Justo porque, após exaustivo exame do processo de tramitação da PEC nº 41/2003 no Congresso Nacional, a tão esperada reforma tributária, ficou evidente que a promulgação da Emenda Constitucional nº 42/2003, resultado daquela proposta, promoveu a elevação da sistemática não cumulativa ao patamar constitucional por intermédio da inserção do aludido §12 no art. 195, refletindo a vontade política daquele momento.

Portanto, por obra do constituinte derivado implantou-se, na Carta da República, a não-cumulatividade incidente sobre as contribuições de seguridade social, assegurando-se ao legislador ordinário, *pari passu*, a prerrogativa de definir os setores da atividade econômica que se sujeitariam a tal regime. Vale dizer cedeu-se aos apelos da **constitucionalização** da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Cofins, sem perder, no entanto, as rédeas da arrecadação tributária sobre a receita ou o faturamento, resultado de um acordo de lideranças partidárias no Congresso para aprovar a reestruturação tributária.

Com isto, o novo texto da Carta Política tornou obrigatória a aplicação do princípio da não-cumulatividade para o PIS/Cofins, em face do qual a lei não poderá impor limitações de nenhuma ordem, salvo aquela determinação para o legislador apontar os segmentos da economia beneficiados com a desoneração, expressamente inserida no próprio texto do §12 do art. 195. E, embora na doutrina geralmente não se admitam ofensas pela normatividade infraconstitucional à específica configuração deste princípio para estas contribuições sociais, no mundo fático a prerrogativa constitucional concedida ao legislador comum resulta por **atenuar** os efeitos da sua incidência, na medida em que, tomando-se por referência o universo de contribuintes subjugados a essas contribuições, exclui daquela sistemática alguns segmentos da economia. Logo, neste estrito sentido admitem-se os debates políticos em torno da não-cumulatividade **plena** em oposição à não-cumulatividade **atenuada**.

A propósito disso, o exame da jurisprudência acerca do princípio da não-cumulatividade evidenciou que a Suprema Corte, para firmar seu entendimento acerca dessa questão, valeu-se da **interpretação literal** do inciso II, §3º, art. 153 da Constituição Federal vigente – a norma de previsão constitucional daquele instituto no âmbito do IPI, na qual se encontra estabelecida a forma como se deve materializar a compensação. Todavia, no âmbito das contribuições de seguridade social não se reproduziu tal prescrição normativa, porquanto a EC nº 42/2003 não previu método, tampouco fixou limites à sistemática da não-cumulatividade. De tal forma que não há se falar em aplicação válida daquela jurisprudência do Pretório Excelso construída para o IPI, em suposta transposição para o campo do PIS e da Cofins, justamente por faltar-lhe o fundamento de justificação, **a literalidade da interpretação do comando constitucional**, *in casu*, o §12 do art. 195 da Constituição Federal, indubitavelmente omissa ao método e aos limites aplicáveis àquela sistemática. Em vista disso, o texto constitucional vigente impõe que a supremacia do princípio da não-cumulatividade seja plenamente respeitada pela normatividade subjacente na esfera do PIS e da Cofins.

A despeito dessa ampla configuração e da supremacia normativa que lhe é intrínseca em face do seu *status* na hierarquia das fontes jurídicas, também não se pode cogitar que todas as despesas incorridas venham a gerar crédito tributário para o sujeito passivo. Ao contrário disso, somente os fatos que preservem a relação de **essencialidade**, a

qual deve imperar entre o elemento gerador da despesa e a atividade econômica⁴² desenvolvida pela sociedade empresarial, poderão constituir direito de crédito para o contribuinte. Trata-se, pois, de aspecto conceitual da não-cumulatividade, que pressupõe a classificação como insumo tão-somente daqueles elementos que satisfaçam as necessidades dos processos de fabricação ou produção que realizam o objeto empresarial da atividade considerada. Vale dizer os responsáveis pela geração da **receita** ou do **faturamento**, presente o fato de o uso corrente do vocábulo **insumo** assumir um sentido econômico, físico ou funcional, como bem discerniu a doutrina de Greco (2008, p. 14).

Neste contexto de supremacia do princípio da não-cumulatividade e da indispensável **essencialidade** com que o elemento gerador da despesa deve se revestir em face da atividade econômica desenvolvida, exsurge a **delimitação de insumo** no âmbito da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Portanto, nem tão infinita que desborde da **essencialidade** das despesas perante os processos de fabricação ou produção da atividade econômica considerada, nem tão restrita a ponto de ferir a supremacia daquele princípio constitucional frente à configuração que a matéria incorpore na sua disciplina infraconstitucional.

Assim, validadas estas premissas, obviamente restam fulminadas as vigentes definições infraconstitucionais do vocábulo **insumo**, seja por intermédio de normas complementares, seja por analogia com normas aplicáveis ao IPI, seja ainda por critérios hermenêuticos restritivos de sua abrangência. Não bastasse a sólida argumentação invalidando cada uma dessas soluções tributárias, encontra-se patente em todas elas o vício de implicarem em restrição à abrangência da específica configuração ou à supremacia do princípio constitucional da não-cumulatividade vigente para as contribuições de seguridade social, tal qual se encontra no §12, art. 195. E, assim sendo, não lograriam sustentar-se no ordenamento jurídico em vigor, diante da inquestionável contrariedade ao texto da Constituição da República Federativa do Brasil.

⁴² Veja-se o art. 299 do vigente Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3000/1999, conforme citado no título 1.1.

REFERÊNCIAS

ALABARCE, Márcio Roberto. Os limites e a aplicação do princípio da não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 673-692.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto. Crédito na contribuição ao PIS e à Cofins não-cumulativos. In: SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 15., 2007, Porto Alegre. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: IOB, 2008.

BAETA, Zínia. *Balbúrdia tributária*. Disponível em: <<http://www.marcoscindra.org/novo/geral.asp?id=175&veja=1>>. Acesso em: 07 set. 2009. 10:35.

BERGAMINI, Adolpho. A não-cumulatividade do PIS/Cofins sob a ótica constitucional. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 61, p. 90-105, mai-jun. 2008.

_____. *Receita cria insegurança ao mudar conceito sobre insumos*. Disponível em: <<http://direito.memes.com.br/jportal/portal.jsf?post=8280>>. Acesso em: 07 set. 2009. 11:20.

_____. *Conselho começa a julgar conceito de insumo em relação ao PIS/Cofins não-cumulativos*. Disponível em: <<http://adolphobergamini.blogspot.com/2009/07/conselho-comeca-julgar-conceito-de.html>>. Acesso em: 05 out. 2009. 19:45

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1967.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. *Decreto Nº 83.263, de 9 de março de 1979*. Aprova o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados. Brasília, 1979. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=200109>. Acesso em: 11 nov. 2009. 23:50.

_____. *Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2005/PergResp/2005/pr327a334.htm>>. Acesso em: 22 out. 2009. 22:30.

_____. *Decreto Nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002*. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm>. Acesso em: 09 mar. 2010. 13:42.

_____. *Emenda Constitucional Nº 1, de 17 de outubro de 1969*. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. Brasília, 1969. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/internet/legislacao/login.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=364989&seqTexto=1&PalavrasDestaque=>>. Acesso em: 23 ago. 2009. 13:05.

_____. *Emenda Constitucional Nº 23, de 1º de dezembro de 1983*. Altera dispositivos da Constituição Federal. Brasília, 1983. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/dc_20.asp?selCodColecaoCsv=D&Datain=02/12/1983&txpagina=13818>. Acesso em: 19 fev. 2010. 11:21.

_____. *Emenda Constitucional Nº 20, de 15 de dezembro de 1998*. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, 1998. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/internet/legislacao/login.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=356870&seqTexto=1&PalavrasDestaque=>>. Acesso em: 23 ago. 2009. 13:28.

_____. *Emenda Constitucional Nº 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www2.camara.gov.br/internet/legislacao/login.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=497205&seqTexto=1&PalavrasDestaque=>>. Acesso em: 23 ago. 2009. 13:08.

_____. *Emenda Substitutiva Global nº 359 à Proposta de Emenda Constitucional 74/2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/sf/publicacoes/diarios/pdf/sf/2003/11/12112003/36285.pdf>>. Acesso em: 04 nov. 2009. 08:30.

_____. *EM/MF 00211, de 29 de agosto de 2002*. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 19 set. 2009. 14:48.

_____. *E.M.I. Nº 84/MF/C. Civil, de 30 de abril de 2003*. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/pro_p_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=2003&Numero=41&sigla=PEC>. Acesso em: 28 out. 2009. 23:06.

_____. *Instrução Normativa Nº 11, de 21 de fevereiro de 1996*. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1996. Brasília, 1996. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/Ant1997/1996/insrf01196.htm>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22:08.

_____. *Instrução Normativa Nº 247, de 21 de novembro de 2002*. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Brasília, 2002. Disponível em: <<http://www.receita.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22: 26.

_____. *Instrução Normativa Nº 358, de 9 de setembro de 2003*. Altera a Instrução Normativa-SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que dispõe sobre o PIS/Pasep e a Cofins. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2003/in3582003.htm>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22: 33.

_____. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 11 out. 2009. 18:15.

_____. *Lei Nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a instituição de crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS nos casos que especifica, e dá outras providências. Brasília, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9363.htm>. Acesso em: 21 set. 2009. 14:26.

_____. *Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 11 out. 2009. 20:00.

_____. *Lei Nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao [...] SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às

despesas financeiras, e dá outras providências. Brasília, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9779.htm>. Acesso em: 08 fev. 2010. 10:42.

_____. *Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 19 set. 2009. 14:41.

_____. *Lei Nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 19 set. 2009. 14:44.

_____. *Lei Nº 11.898, de 8 de janeiro de 2009*. Institui o Regime de Tributação Unificada - RTU na importação, via terrestre, de mercadorias provenientes do Paraguai. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11898.htm>. Acesso em: 11 out. 2009. 19:20.

_____. *Lei Complementar Nº 95, de 26 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona. Brasília, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/lcp95.htm>. Acesso em: 17 nov. 2009. 11:18.

_____. *Medida Provisória Nº 66, de 29 de agosto de 2002*. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; [...] sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília, 2002. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2002/66.htm>. Acesso em: 19 set. 2009. 14:39.

_____. *Medida Provisória Nº 135, de 30 de outubro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2003/135.htm>. Acesso em: 1º out. 2009. 16:00.

_____. *Proposta de Emenda Constitucional Nº 41-A, de 26 de agosto de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/prop_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=2003&Numero=41&sigla=PEC>. Acesso em: 28 out. 2009. 23:06.

_____. *Proposta de Emenda Constitucional Nº 41-C, de 03 de setembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/proposicoes/loadFrame.html?link=http://www.camara.gov.br/internet/sileg/prop_lista.asp?fMode=1&btnPesquisar=OK&Ano=2003&Numero=41&sigla=PEC>. Acesso em: 04 nov. 2009. 12:39.

_____. *Solução de Divergência Cosit Nº 12, de 24 de outubro de 2007*. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Contribuição para o PIS/Pasep. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.revistards.com.br/content/legislacao.asp?id=46524>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22:05.

_____. *Solução de Divergência Cosit Nº 14, de 31 de outubro de 2007*. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Contribuição para o PIS/Pasep. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.revistards.com.br/content/legislacao.asp?id=46872>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22:20.

_____. *Solução de Divergência Cosit Nº 15, de 30 de maio de 2008*. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. Contribuição para o PIS/Pasep. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.datadez.com.br/content/legislacao.asp?id=64130>>. Acesso em: 13 set. 2009. 22:34.

_____. *Substitutivo à Proposta de Emenda Constitucional nº 74/2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=62161>. Acesso em: 29 out. 2009. 21:40.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – I.P.M.F. Artigos 5º, §2º, 60, §4º, incisos I e IV, 150, incisos III, “b”, e VI, “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, “a”, da C.F.). 2. A Emenda Constitucional nº 3, de 17.03.1993, que, no art. 2º, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica “o art. 150, III, “b” e VI”, da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1º - o princípio da anterioridade, [...] 2º - o princípio da imunidade tributária recíproca [...] 3º - a norma que, estabelecendo outras imunidades, impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: [...] 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar nº 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, [...] 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a

cobrança do tributo no ano de 1993. ADIn procedente, em parte. *ADIn 939/DF*. Sessão Plenária. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Sydney Sanches. Brasília, 15, de dezembro de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 7 set. 2009. 17:31.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõe as restrições constantes dos arts. 154, I e 195, §4º, da mesma Corte. [...] Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98. ADIn procedente, em parte. *ADIn 1.417/DF*. Sessão Plenária. Requerente: Confederação Nacional da Indústria – CNI. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Octávio Gallotti. Brasília, 02, de agosto de 1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 12 nov. 2009. 10:45.

_____. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento. IPI – ISENÇÃO NA OPERAÇÃO ANTECEDENTE – CRÉDITO – JURISPRUDÊNCIA – RE 212.484-2/RS – TRIBUNAL PLENO. AGRAVO DESPROVIDO. [...] Ora, constata-se, a mais não poder, estar o extraordinário a que este agravo objetiva imprimir processamento a contrariar a ótica já revelada por esta Corte sobre o alcance do Texto Constitucional. O recurso é manifestamente infundado. Agravo desprovido. *AI 252.801/RJ*. Decisão Monocrática. Agravante: União. Agravada: Associação dos Fabricantes Brasileiros de Coca-cola. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 16, de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(\(252801.NUME. OU 252801.DMS.\)\)NAO S. PRES.&base=base Monocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=((252801.NUME. OU 252801.DMS.))NAO S. PRES.&base=base Monocraticas)>. Acesso em: 11 fev. 2010. 09:15.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. Os embargos declaratórios não são meios para chegar-se à revisão do acórdão proferido. Pressupõem haver, no ato impugnado, omissão, contradição ou obscuridade. Embargos rejeitados. *RE 350.446/PR ED*. Tribunal Pleno. Embargante: União. Embargado: Nutriara Alimentos Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 15, de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 11 fev. 2010. 10:12.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. Os embargos declaratórios não são meios para chegar-se à revisão do acórdão proferido. Pressupõem haver, no ato impugnado, omissão, contradição ou obscuridade. Embargos rejeitados. *RE 353.668/PR ED*. Tribunal Pleno. Embargante: União. Embargada: Dallegrove Madeiras S/A. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Brasília, 15, de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 11 fev. 2010. 10:18.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. Os embargos declaratórios não são meios para chegar-se à revisão do acórdão proferido. Pressupõem haver, no ato impugnado, omissão, contradição ou obscuridade. Embargos rejeitados. *RE 357.277/RS ED*. Tribunal Pleno. Embargante: União. Embargado: Cooperativa Vinícola Garibaldi Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 15, de fevereiro de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 11 fev. 2010. 10:26.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. ICM – CRÉDITO NAS OPERAÇÕES INTER-ESTADUAIS. O fato de o Estado de origem não ter cobrado dos fornecedores de matéria prima o ICM e, [...] não autoriza o Estado de destino a exigir o mesmo ICM sobre todo o valor das saídas do revendedor, sem lhe garantir os créditos por suas compras a fim de que se realize a não cumulatividade do art. 23, II, da Constituição Federal. Recurso conhecido e provido. *RE 78.589/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Revestical – Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Aliomar Baleeiro. Brasília, 20, de agosto de 1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 12 fev. 2010. 15:27.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Imposto sobre circulação de mercadorias. Isenção. Dedução, na operação subsequente, do valor da operação isenta (CF, art. 23, II). Recurso extraordinário não conhecido. *RE 87.610/SP*. Primeira Turma. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Orlando Denardi. Relator: Min. Bilac Pinto. Brasília, 18, de novembro de 1977. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 12 fev. 2010. 16:28.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Havendo isenção do imposto de circulação de mercadoria importada, não se pode, na operação subsequente, cobrar o valor do imposto, que seria devido, não fora a isenção tributária. Tem, assim, o revendedor direito ao acto de destaque do valor isento, nas notas fiscais. Recurso extraordinário a que se dá provimento. *RE 94.177/SP*. Primeira Turma. Recorrente: IBRAC – Indústria Brasileira de Aditivos e Condimentos. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Firmino Paz. Brasília, 7, de agosto de 1981. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 12 fev. 2010. 14:59.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. A regra da exclusividade do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes não constitui obstáculo à incidência e à exigibilidade de contribuição como a do PIS, que não tem natureza tributária. *RE 100.790/SP*. Sessão Plenária. Recorrente: Walter Caputi Borghetti. Recorrido: Caixa Econômica Federal – CEF. Relator: Min. Francisco Rezek. Brasília, 15, de agosto de 1984. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 24 set. 2009. 15:16.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. ICM. ISENÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. Até a edição da Emenda

Constitucional 23, havendo isenção na importação da matéria prima há direito ao crédito do valor correspondente, à hora da saída do produto industrializado. Recurso conhecido e provido. *RE 106.844/SP*. Segunda Turma. Recorrente: Du Pont do Brasil S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Relator: Min. Francisco Rezek. Brasília, 24, de setembro de 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 12 fev. 2010. 18:39.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº 7.689, de 15.12.88. I. – Contribuições para fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições Sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”). III. – Adicional ao Imposto de Renda: classificação desarrazoada. IV. – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º). V. – Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da Lei: distinção. VI. – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da Lei 7.689, de 1988. *RE 138.284/CE*. Sessão Plenária. Recorrente: União Federal. Recorrido: Petróleo Dois Irmãos Ltda. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 1º, de julho de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 23 out. 2009. 13:05.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídica. Lei 7689/88. – Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos arts. 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. – Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, [...] Recurso extraordinário conhecido com base na letra “b” do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei 7689/88. *RE 146.733/SP*. Sessão Plenária. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S.A. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 29, de junho de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 05 out. 2009. 14:01.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190). II – Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988, que pretenderam alterar a sistemática da contribuição para o PIS. Recurso conhecido e provido. *RE 148.754/RJ*. Sessão Plenária. Recorrente: Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e Outros. Recorrida: União Federal. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 24, de junho de 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 23 set. 1993. 00:02.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Não ocorre ofensa à CF (art. 153, §3º, II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção. Recurso não conhecido. *RE 212.484/RS*. Sessão Plenária. Recorrente: União Federal. Recorrido: Vonpar Refrescos S. A. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 5, de março de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=244157&idDocumento=&codigoClasse=437&numero=212484&siglaRecurso=&classe=RE>>. Acesso em: 19 nov. 2009. 22:20.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. [...] O acórdão recorrido não divergiu dessa orientação. Nego seguimento ao recurso (RISTF, art. 21, §1º; art. 557). *RE 217.358/RS*. Decisão Monocrática. Recorrente: União Federal. Recorrido: CVI – Refrigerantes Ltda (Sucessora de Refrescos Planalto Ltda.). Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 30, de março de 2000. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(\(217358.NUME.OU217358.DMS.\)\)NAO S.PRES.&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=((217358.NUME.OU217358.DMS.))NAO S.PRES.&base=baseMonocraticas)>. Acesso em: 11 fev. 2010. 09:05.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – ISENÇÃO – INSUMOS – CRÉDITO – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO. [...] Destarte, nego seguimento ao extraordinário. *RE 219.020/SC*. Decisão Monocrática. Recorrente: União Federal. Recorrida: Vonpar Refrescos S/A. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 06, de dezembro de 1999. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(\(219020.NUME.OU219020.DMS.\)\)NAO S.PRES.&base=baseMonocraticas](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=((219020.NUME.OU219020.DMS.))NAO S.PRES.&base=baseMonocraticas)>. Acesso em: 11 fev. 2010. 09:30.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. ISENÇÃO. CREDITAMENTO. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DECISÃO CONFORME ORIENTAÇÃO DO STF. [...] O acórdão recorrido não divergiu dessa orientação. Nego seguimento ao recurso (RISTF, art. 21,

§1º; art. 557). *RE 219.318/RS*. Decisão Monocrática. Recorrente: União Federal. Recorrida: CVI – Refrigerantes Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 29, de março de 2000. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(\(219318.NUME. OU 219318.DMS.\)\)](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=((219318.NUME. OU 219318.DMS.)))> NAO S.PRES.&base=baseMonocraticas>. Acesso em: 11 fev. 2010. 09:38.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO Artigo 3º DA LEI Nº 9.718/1998. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. Recurso conhecido e provido. *RE 346.084/PR*. Tribunal Pleno. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitiba de Veículos S/A. Recorrida: União. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 9, de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em: 9 out. 2009. 17:45.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime da isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido. *RE 350.446/PR*. Sessão Plenária. Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator: Min. Nelson Jobim. Brasília, 18, de dezembro 2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 11 fev. 2010. 13:51.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do §3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI – INSUMO – ALÍQUOTA ZERO – CREDITAMENTO INEXISTÊNCIA DO DIREITO – EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional

regedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. *RE* 353.657/*PR*. Sessão Plenária. Recorrente: União. Recorrido: Madeira Santo Antônio Ltda. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 25, de junho de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 09 fev. 2010. 08:23.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. [...] TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO Artigo 3º DA LEI Nº 9.718/1998. [...] É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, [...] Recurso conhecido e provido. *RE* 357.950/*RS*. Sessão Plenária. Recorrente: Companhia Riograndense de Participações - CRP. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9, de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 20 fev. 2010. 17:45.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. [...] TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO Artigo 3º DA LEI Nº 9.718/1998. [...] É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, [...] Recurso conhecido e provido. *RE* 358.273/*RS*. Sessão Plenária. Recorrente: American Tool do Brasil Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9, de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 20 fev. 2010. 17: 52.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. [...] TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO Artigo 3º DA LEI Nº 9.718/1998. [...] É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, [...] Recurso conhecido e provido. *RE* 390.840/*MG*. Sessão Plenária. Recorrente: Unimed Belo Horizonte Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 9, de novembro de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp#resultado>>. Acesso em: 20 fev. 2010. 18:05.

_____. *Voto em Separado sobre Proposta de Emenda Constitucional nº 41/2003 na Comissão de Constituição, Justiça e Redação da Câmara dos Deputados*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/136243.pdf>>. Acesso em: 6 nov. 2009. 15:35.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. PIS e Cofins-importação: Brevíssimas considerações sobre a constitucionalidade formal da Lei nº 10.865/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 126, p. 20-27, mar. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. ICMS – não-cumulatividade e temas afins. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O princípio da não-cumulatividade*. São Paulo: RT, 2004. p. 105-138.

CORRÊA, José de Oliveira Ferraz. Não-cumulatividade no Brasil – Entidade autônoma ou mero resultado prático de um determinado sistema de abatimentos. Elementos para sua caracterização jurídica e especificidades do sistema tributário nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 154, p. 61-75, jul. 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ENCICLOPÉDIA Simpozio. Disponível em: <<http://www.simpozio.ufsc.br/Port/1-enc/y-micro/SaberFil/MetodCientif/2211y161.html>>. Acesso em: 2 set. 2009. 16:45.

ENCICLOPÉDIA Wikipedia. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Insumo>>. Acesso em: 07 set. 2009. 09:50.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

_____. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

FISCHER, Octávio Campos. PIS-Cofins, não-cumulatividade e a Emenda Constitucional nº 42/03. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *PIS-Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 175-198.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 34, p. 9-30, jul/ago. 2008.

HORNBY, A. S. *Oxford Advanced Learner's Dictionary of Current English*. 5. ed. Oxford: Oxford University, 1995.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: M. Fontes, 2003.

LIMA, Marcell Feitosa Correia. *A natureza jurídica da não-cumulatividade nas contribuições ao PIS e à Cofins*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=202085>. Acesso em: 10 out. 2009. 11:58.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MANEIRA, Eduardo. Considerações sobre o art. 166 do CTN e a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 124, p. 42-47, jan. 2006.

MARQUES, Márcio Severo; COIMBRA, Ronaldo. Não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o artigo 17 da lei nº 11.033/2004. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2009. p. 392-407.

MARTINS, Yves Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS - Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coord.). *PIS/Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 150-173.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Alexandre de Moraes. *Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito*. 24. ed. São Paulo: Forense, 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Visão geral sobre a cumulatividade e a não-cumulatividade (Tributos com incidência única ou múltipla), e a “não-cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2009. p. 423-448.

PANITZ, Mauri Adriano. *Dicionário Técnico Português-Inglês*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2003.

RECH, João Hamilton. Crédito na contribuição ao PIS e à Cofins não-cumulativos. In: SIMPÓSIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 15., 2007, Porto Alegre. *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: IOB, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Regime de Incidência não-Cumulativa*. Brasília, 2009. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidenciaNaoCumulativa.htm#Desconto de créditos](http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/RegIncidenciaNaoCumulativa.htm#Desconto%20de%20cr%C3%A9ditos)>. Acesso em: 13 set. 2009. 22:58.

SILVA, Eric Castro e. Definição de “insumos” para fins de PIS e Cofins não cumulativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 170, p. 23-30, nov. 2009.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da Cofins e da Contribuição ao PIS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 87, p. 201-214, jul-ago. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. A não-cumulatividade no PIS/Cofins. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Otávio Campos (Coord.). *PIS/Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 53-74.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

YAMASHITA, Douglas. Da não-cumulatividade do PIS e da Cofins e o conceito de insumos. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico da não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007. p. 101-113.

APÊNDICES

APÊNDICE A	INSUMO: CONCEITO OU DEFINIÇÃO?	113
APÊNDICE B	POSIÇÃO SISTEMÁTICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS	116
APÊNDICE C	INSUMO CONFORME (IM)POSTO NA LEGISLAÇÃO	121
APÊNDICE D	NÃO-CUMULATIVIDADE: ORIGEM	153
APÊNDICE E	NÃO-CUMULATIVIDADE: DEFINIÇÃO	157
APÊNDICE F	NÃO-CUMULATIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE SOBRE A RECEITA OU O FATURAMENTO?	162
APÊNDICE G	JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	164

APÊNDICE A – INSUMO: CONCEITO OU DEFINIÇÃO?

Antes de se adentrar propriamente ao exame do tema central, torna-se mister distinguir com exatidão do que se trata a problemática objeto da discussão: se está-se a falar de conceito ou de definição do termo insumo.

Ocorre que, mesmo no cotidiano universitário, não é raro deparar-se com certa confusão entre o que é entendido por conceito, e o que venha a ser percebido como definição. Não raramente, os termos são tomados como sinônimos, o que, diga-se de passagem, não caracteriza erro por si só.

O Novo Dicionário Aurélio (2004, p. 514) traz uma dezena de significados para o termo conceito, dentre eles o de caracterização, definição. Todavia, o ponto de nosso interesse prende-se ao significado filosófico e, nesse sentido, segundo Ferreira (2004, p. 514), entende-se por conceito a “[...] representação dum objeto pelo pensamento, por meio de suas características gerais. [...]” Em outras palavras, conceito seria apenas a representação mental de um objeto.

No âmbito da técnica jurídica, Nader (2004, p. 224, grifo do autor) descreve conceito como “[...] a representação intelectual da realidade. [...] o conceito é um **juízo interno**, conhecimento pensante, que pode ou não vir a ser expresso objetivamente por palavras. [...]”

Consoante exposição da Enciclopédia Simpozio (1997, grifo do autor), “[...] **conceito**, do latim *capere* (= captar), lembra algo tomado do objeto para interior do cognoscente”, embora isso não ocorra de forma tão simples.

O conceito opera a percepção do objeto de maneiras diferentes, segundo propriedades como abstração, compreensão e extensão, criando os métodos de conceituar, importantes no sentido de que correspondem à primeira operação mental. A abstração corresponde a apreender uma perspectiva separada, a partir de um todo concreto, permitindo a separação entre objeto formal (referência à perspectiva indicada na mente) e objeto material

(referência à coisa concreta exterior). A compreensão, por sua vez, diz respeito a captar a noção dos elementos que compõem o objeto conhecido. E, por fim, a extensão equivale ao número de indivíduos aos quais se atribui dado conceito.

De seu turno, o termo definição, conforme Ferreira (2004, p. 610, grifo do autor), também encerra outros tantos significados, dentre eles o de:

[...] Ato ou efeito de definir (-se). [...] 1. Determinar a extensão ou os limites de; limitar; demarcar: **definir uma área**. 2. Enunciar os atributos essenciais e específicos de (uma coisa), de modo que a torne inconfundível com outra: **definir um losango**. 3. Explicar o significado de; indicar o verdadeiro sentido de – **definir um termo, uma expressão**. [...].

Ao manifestar-se sobre o termo definição, também no âmbito da técnica jurídica, Nader (2004, p. 223, grifo do autor) sustenta:

[...] Definir é precisar o sentido de uma palavra ou revelar um objeto por suas notas essenciais. As definições devem possuir a virtude da simplicidade, clareza e brevidade. O legislador deve redigir os textos normativos na presunção de que os agentes que irão manusear os códigos conheçam o significado dos vocábulos jurídicos. [...] Enquanto a definição é um **juízo externo** [...].

Já para a Enciclopédia Simpozio (1997, grifo do autor), a natureza do termo compreende etimologia, definição e natureza metodológica, de modo que:

O nome **definição**, do latim *definire* (= delimitar), por sua vez de *finis* (= limite, fim), sugere o estabelecimento de limites. Definir seria então delimitar um objeto para identificá-lo. [...] **Definição da definição**. É a *definição* uma conceituação equivalente ao objeto definido. [...] **A natureza metodológica da definição é sintética**. Acrescenta o equivalente como uma noção nova, à maneira de mais uma informação a respeito da compreensão do objeto. [...].

Ressalte-se que, de conformidade com aquela enciclopédia, os métodos de conceituar podem ser analíticos (divisão/análise e classificação, este complementando aquele) ou sintéticos (composição/síntese e definição, o primeiro se complementando no segundo, pois uma vez realizada uma composição é possível defini-la).

Portanto, a **definição** é posta como um método sintético de conceituar, apresentando-se de diversas espécies, dentre as quais destacamos, em consonância com o interesse desta monografia, nem a **definição nominal** (ponto de vista etimológico e semântico

– define a palavra a partir de dentro dela, assumindo relevância para as ciências abstratas, tal como a Filosofia), nem a **definição real** (expressa o conceito da coisa, pelo seu equivalente), mas a **definição essencial**, pois apresenta a compreensão principal do objeto definido, de forma adequada e exaustiva em relação aos elementos constitutivos.

Neste contexto, em consonância com os objetivos deste trabalho, o termo **definição** assenta-se de modo mais adequado, porquanto se tem em mente a discussão dos limites que a lei não estabeleceu quando fez referência ao termo insumo no âmbito das contribuições não cumulativas do PIS e da Cofins. Ademais, esse vocábulo (definição) tem suas características calcadas na simplicidade, clareza e brevidade, virtudes que se amoldam perfeitamente às necessidades do sujeito passivo do tributo.

APÊNDICE B – POSIÇÃO SISTEMÁTICA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS

No Capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, artigo 145, a Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 estabeleceu que os entes governamentais, titulares da competência tributária, poderiam instituir tributos das espécies impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Todavia, adicionalmente, a Carta Magna também reservou competência, desta feita exclusivamente à União, para instituir os empréstimos compulsórios de que trata o artigo 148, bem como as contribuições previstas no *caput* do artigo 149.

Independentemente da teoria que se advogue, no tocante ao número de tributos existentes no atual sistema tributário constitucional brasileiro, se tri, quadri, penta ou hexapartida, a questão foi elucidada pelo Supremo Tribunal Federal - STF ao apreciar o Recurso Especial – RE nº 146.733-9/SP. Em seu voto, o Ministro Moreira Alves apontou claramente as cinco exações autônomas existentes (BRASIL, 1992, grifo nosso):

[...] De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as **contribuições sociais**, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. [...].

Neste estágio, vale destacar a exposição elucidativa do Ministro Carlos Velloso em trecho do voto proferido no âmbito do RE nº 138.284/CE, em que pese estabelecer divergência no tocante ao número de espécies tributárias reconhecidas, vez que distinguiu apenas quatro (BRASIL, 1992, grifo nosso):

[...] As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: **a) os impostos** (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); **b) as taxas** (C.F., art. 145, II); **c) as contribuições**, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F., art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I,

II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2 corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: **d) os empréstimos compulsórios** (C.F., art. 148).

Ressalte-se, acerca da divergência verificada entre as manifestações dos Ministros daquela Suprema Corte, o entendimento sobre o tema restou solucionado. Segundo Sabbag (2009, p. 357), “[...] fica assente que o Pretório Excelso ratifica o entendimento segundo o qual, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, incrementam o sistema tributário nacional os empréstimos compulsórios (art. 148, CF) e as contribuições (art. 149, CF).”

Adotando-se por pacificada a polêmica da inserção das contribuições em nosso sistema tributário⁴³, e descartada a discussão da não menos controversa questão relacionada à natureza jurídica destes tributos⁴⁴ (nas contribuições se destacam as características de que: *i*) os valores arrecadados devem ser destinados para custear atividades de interesse público, beneficiando direta ou indiretamente o contribuinte, e *ii*) as contribuições se distinguem, umas das outras, pela finalidade a que se dirigem), encontramos no texto da Carta Magna, ainda no plano da competência tributária, a distinção entre contribuições federais (*caput*, art. 149), contribuições estaduais e municipais (§1º, art. 149) e contribuições municipais (art. 149-A).

Neste ponto, torna-se oportuno relembrar a exclusividade atribuída à União para instituir as contribuições federais (parafiscais), razão porque conservaremos o foco centrado no *caput* do art. 149, CF/88, que discrimina três espécies (BRASIL, 1988, grifo nosso) “Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas**, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, [...]”

⁴³ Segundo Sabbag (2009, p. 449), a natureza jurídica das contribuições sempre alimentou divergência na doutrina, ora assumindo-lhe a feição tributária, ora repudiando-lhe. Ainda que a Constituição Federal de 1988 tenha pacificado a questão da natureza tributária, persistiu o debate acerca da espécie à qual pertenceriam.

⁴⁴ Neste contexto, Sabbag (2009, p. 449) cita os clássicos Aliomar Baleeiro e Ruy Barbosa Nogueira, para quem as contribuições não seriam espécie autônoma, vez que oscilavam entre as taxas e os impostos. Em contrapartida, alude a Hugo de Brito Machado como exemplo de reconhecimento à distinção e autonomia da espécie. Outros autores de renome também são trazidos à balha, tal como Kiyoshi Harada, Ricardo Lobo Torres, Hamilton Dias de Souza, Miguel Reale, Luciano Amaro e Aires Barreto.

A propósito, vale colacionar outro trecho do voto do Ministro Carlos Velloso no RE nº 138.284/CE, elucidativo das espécies de contribuições sociais existentes em nosso sistema tributário (BRASIL, 1992, grifo nosso):

[...] O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições [...] As primeiras, as **contribuições sociais**, desdobram-se, por sua vez, em a.1) **contribuições de seguridade social**, a.2) **outras de seguridade social** e a.3) **contribuições sociais gerais**.

Percebe-se, pois, claramente que o Pretório Excelso distinguiu três grupamentos a compor as **contribuições sociais**. Para clarificar a exposição da matéria, valemo-nos da síntese apresentada por Sabbag (2009, p. 473, grifo nosso), acerca da divisão das **contribuições sociais**:

1. “As **Contribuições Sociais Gerais**” (Terminologia adotada pelo STF):
 - a) a contribuição ao Salário-educação (art. 212, §5º, CF);
 - b) as contribuições ao Sistema “S” (art. 240, CF).
2. “As **Contribuições de Seguridade Social**” (Terminologia adotada pelo STF)
 - a) 1ª Fonte de Custeio: Importador (art. 195, IV, CF);
 - b) 2ª Fonte de Custeio: Receita de Loterias (art. 195, III, CF);
 - c) 3ª Fonte de Custeio: Trabalhador (art. 195, II, CF);
 - d) 4ª Fonte de Custeio: Empregador e Empresa (art. 195, I, CF):
 - d1. Contribuição Social Patronal sobre a Folha de Pagamentos;
 - d2. **Contribuição ao PIS/PASEP**;
 - d3. Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL);
 - d4. **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)**.
3. “As **Outras Contribuições Sociais**” (Terminologia adotada pelo STF);
4. “Estudo Complementar das Contribuições.”

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas dizem respeito a tributos federais cujos valores são designados para o custeio e manutenção de entidades que se dedicam a desempenhar atividades de representação e defesa dos interesses das categorias que as originaram. Conforme Sabbag (2009, p. 458), constituem-se bons exemplos desta espécie as contribuições realizadas em favor dos Conselhos Regionais de Fiscalização (Conselho Regional de Enfermagem ‘Coren’, Conselho Regional de Contabilidade ‘CRC’, Conselho Regional de Engenharia e Arquitetura ‘Crea’, Conselho Regional de Medicina ‘CRM’ etc.) e das entidades sindicais em geral (contribuição anuidade, contribuição sindical etc.).

Por sua vez, as contribuições de intervenção no domínio econômico – (Cide) destinam-se a financiar a interferência estatal federal em determinados segmentos da atividade econômica nacional, seja ela de natureza fiscalizatória, seja com a finalidade de fomento, visando à melhoria do setor contemplado, a exemplo da Cide Combustíveis, da contribuição ao Instituto do Açúcar e do Alcool (IAA), do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM), do Adicional de Tarifa Portuária (ATP) etc.

Neste contexto, obedecendo a exegese da Suprema Corte, temos os recolhimentos para o salário-educação e para os serviços sociais autônomos (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária ‘Incra’, Serviço Brasileiro de Apoio às Pequenas e Médias Empresas ‘Sebrae’, Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio ‘Senac’, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial ‘Senai’, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural ‘Senar’, Serviço Social do Comércio ‘Sesc’, Serviço Social da Indústria ‘Sesi’ etc.), também conhecidos como sistema “S”, abrangidos no grupamento das **contribuições sociais gerais**.

Por evidente, até então, nenhuma destas constitui a matéria de interesse da pesquisa em curso, restando, por exclusão, as **contribuições sociais**, subespécie **contribuições de seguridade social**, como o universo de situação do PIS e da Cofins.

Ressalte-se ter pairado divergência⁴⁵, por um bom período, quanto ao entendimento da posição assumida pelas contribuições ao PIS na taxonomia tributária nacional. Todavia, essa questão encontra-se superada, vez que referido tributo foi recepcionado na íntegra no art. 239 da Constituição Federal de 1988, modificando-se a

⁴⁵ O deslinde dessa questão deu-se pela natureza da contribuição ao PIS. Segundo entendimento majoritário do STF, **as contribuições ao PIS não tinham natureza tributária e não se compreendiam no âmbito das finanças públicas** (pacificado, especificamente sobre o PIS, no RE nº 100.790). Eis trechos do voto condutor proferido pelo Ministro Francisco Rezek (BRASIL, 1984, grifos do autor): “[...] tem particular poder de convencimento as razões da Caixa Econômica, no que lembram que tais dinheiros não se recolhem ao tesouro público. Pelo contrário, mesclam-se nos cofres daquela instituição autárquica, a dinheiros desembolsados pela própria União, para fluírem afinal, em espécie, sobre o patrimônio dos trabalhadores. Será sugestivo lembrar que, na definição de Baleeiro, a **receita pública** – de que os tributos são espécies – “é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. [...] Foi esse, então, o juízo que a propósito prevaleceu no Supremo Tribunal Federal desde aquela época. [...] Portanto, para que algo seja **tributo**, é preciso que antes seja **receita pública**. [...] De tal sorte, da Emenda Constitucional nº 8 de 1977 até a nova Carta da República o que se tem, no PIS, é uma contribuição social de natureza não tributária. [...]”. Todavia, em sentido contrário, o Min. Carlos Velloso posicionou-se no julgamento do RE 138.284/CE em 1º de julho de 1992, exteriorizando seu entendimento acerca do PIS/PASEP colocar-se entre as contribuições sociais gerais, não fosse a recepção pela Carta Magna de 1988 no art. 239, fato que as tornou de seguridade social.

finalidade da sua arrecadação, que passou a atender ao seguro desemprego e ao pagamento do abono salarial.

E, por fim, entendeu o Pretório Excelso que as **outras contribuições sociais** seriam aquelas decorrentes do exercício da técnica da competência residual da União (CF/88, art. 154, I, c/c parágrafo 4º do art. 195), as quais demandariam lei complementar para sua instituição.

Adverte-se, por oportuno, sobre a divergência quanto ao posicionamento de algumas contribuições, a exemplo do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço ‘FGTS’ (natureza não tributária, segundo decisão do STF no RE nº 100.249/SP, de 2 de dezembro de 1987), Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira ‘CPMF’ (natureza de contribuição de seguridade social, segundo Sabbag ‘2009, p. 495’, tendo sua exigência suspensa a partir de 31.12.2007) e Contribuição para o Serviço de Iluminação Pública ‘Cosip’ (natureza *sui generis* na classificação de Sabbag ‘2009, p. 498’).

Portanto, em nosso sistema tributário as contribuições ao PIS e à Cofins fazem parte da subespécie **contribuições de seguridade social**, parte integrante da espécie **contribuição social**, pertencente ao gênero **contribuição**, por sua vez, uma das cinco modalidades de exação autônoma reconhecidas pelo STF como componentes do sistema tributário constitucional brasileiro, ao lado dos impostos, taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

APÊNDICE C – INSUMO CONFORME (IM)POSTO NA LEGISLAÇÃO

Consoante disposto no Apêndice B, PIS e Cofins integram a subespécie **contribuições de seguridade social**, parte componente da espécie contribuição social, pertencente ao gênero contribuição, uma das modalidades de exação autônoma que compõem o sistema tributário brasileiro.

Entretanto, isso nem sempre foi desta forma. Há um histórico de evolução em cada um destes tributos que necessita ser resgatado para proporcionar o perfeito entendimento da inserção do termo insumo neste emaranhado legal que regula o PIS e a Cofins.

Para se ter idéia da dimensão dos atos normativos, informações registradas no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil dão conta de que vigoram no ordenamento jurídico brasileiro cerca de cinquenta e uma leis, cinquenta e quatro decretos, oitenta e quatro instruções normativas, duzentos e trinta e seis atos declaratórios e incontáveis portarias. Além disso, registram-se pelo menos trinta e nove medidas provisórias que em algum momento disciplinaram matérias no âmbito do PIS e/ou da Cofins. Tudo sem levar em conta as alterações da legislação tributária de caráter geral, as quais não se referem, com exclusividade, às contribuições em tela, fato que dificulta a identificação.

Neste contexto, resta evidente que tais tributos estão disciplinados por um extenso conjunto de legislações, tanto sob o aspecto numérico quanto sob a ótica da complexidade, caracterizando-se por sucessivas modificações no decorrer do tempo, dentre as quais abordaremos somente aquelas mais relevantes para o tema sob exame, respeitada a ordem cronológica de publicação dos atos normativos sempre que possível.

1 Programa de Integração Social – PIS

A primeira dessas contribuições, destinada ao custeio do Programa de Integração Social – PIS, nasceu por força da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, sob fundamento no inciso V do art. 165 da Constituição Federal de 1967, modificada pela EC nº 1/1969, no âmbito das garantias aos trabalhadores de então (BRASIL, 1967):

[...] Art. 165. A Constituição assegura aos trabalhadores os seguintes direitos, além de outros que, nos termos da lei, visem à melhoria de sua condição social:

[...]

V - integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo for estabelecido em lei;

[...].

Referida contribuição tinha por finalidade viabilizar aquele programa governamental, cuja execução seria implementada mediante Fundo de Participação constituído por depósitos na Caixa Econômica Federal.

Consoante estabelecido no artigo 1º daquela lei, tais recursos destinavam-se a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, na forma do regulamento do Fundo – normas para recolhimento e distribuição dos recursos, bem como critérios e diretrizes de sua aplicação.

Outros aspectos importantes normatizados neste diploma legal dizem respeito à base de cálculo e à alíquota. A primeira estava prevista na alínea “b” do artigo 3º, combinada com o parágrafo único, artigo 6º, e determinava a incidência da alíquota sobre o faturamento da empresa correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Por sua vez, a alíquota inicial correspondia a 0,15% (quinze centésimos por cento). Entretanto, no corpo dessa mesma lei instituidora já se encontrava previsão de sucessivos ajustes anuais, até atingir a marca de 0,5% (cinco décimos por cento) a partir de 1974.

De conformidade com a alínea “a” do artigo 3º da LC nº 7/70, incidia, também, uma dedução do imposto de renda devido, correspondente à aplicação da alíquota inicial de 2% (dois por cento), elevável até atingir 5% (cinco por cento) no exercício de 1973. O recolhimento desta parcela ao Fundo deveria processar-se por ocasião do pagamento do imposto de renda.

A participação do empregado no Fundo estaria assegurada mediante depósitos em contas individualizadas por trabalhador, sujeitos à remuneração e à atualização

periódicas, garantindo-se o saque, caso motivado por casamento, aposentadoria, invalidez, morte ou aquisição da casa própria, bem como dos rendimentos anuais.

A primeira alteração no âmbito do PIS surgiu com a Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, e introduziu um adicional na alíquota de contribuição da empresa da ordem de 0,125 % (cento e vinte e cinco milésimos por cento), a partir de 1975, e 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento) nos anos subsequentes. Os recursos decorrentes deste adicional destinavam-se a financiar os Estados, preferencialmente.

Portanto, a partir de 1976, passou a vigorar uma alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) para as contribuições ao PIS incidentes sobre o faturamento das pessoas jurídicas correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

Na esteira de regulamentação do PIS, seguiu-se o Decreto-lei nº 2.052, de 3 de agosto de 1983, que introduziu disposições sobre cobrança, fiscalização, processo administrativo e demais providências, fixando a competência da Secretaria da Receita Federal para a fiscalização desses recolhimentos, tudo a exemplo do que ocorrera com o Finsocial.

2 Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep

Ressalte-se que o PIS abrangia exclusivamente os empregados em empresas jurídicas de direito privado, vez que outra lei, a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, editada nos mesmos moldes da anterior, destinava-se a regular somente as novas contribuições instituídas em benefício dos servidores públicos no âmbito do programa denominado Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, mediante recolhimentos dos entes federados e de suas entidades.

Segundo aquele diploma, o novo tributo corresponderia, a partir de julho de 1971, a: *i*) 1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas pelos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios), elevada de 0,5% (cinco décimos por cento) ao ano até atingir 2% (dois por cento) o ano de 1973 e subsequentes, *ii*) 2% (dois por cento) das transferências recebidas pelos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal, Municípios e Territórios, bem como *iii*) 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária das Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações daqueles entes

políticos, elevada para 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e para 0,8% (oito décimos por cento) em 1973 e anos subsequentes.

3 Fundo PIS/Pasep

Outra modificação relevante foi introduzida pela Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Tratou-se da **unificação**, a partir do exercício iniciado em primeiro de julho de 1976, dos fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social – PIS e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pasep, agora sob a denominação de PIS/Pasep.

Este novo ato normativo, além de assegurar a manutenção dos saldos das contas individuais e dos critérios de participação dos trabalhadores, introduziu uma espécie de abono anual no valor de um salário mínimo regional para os participantes que percebessem salário mensal inferior a cinco vezes aquela quantia, desde que cadastrados há pelo menos cinco anos no programa.

Relativamente ao Decreto nº 79.459, de 30 de março de 1977, destaca-se a finalidade de instituir o Fundo de Participação Social – FPS, como uma subconta do Fundo PIS-Pasep, visando à realização de investimentos sob a forma de ações ou debêntures conversíveis.

Em 25 de junho de 1977, a Lei Complementar nº 19 promovia mudanças na aplicação dos recursos gerados pelo PIS e pelo Pasep. Em seu artigo 1º, estabelecia a unificação da aplicação dos recursos arrecadados, destinando-os preferencialmente aos programas especiais de investimento dos Planos Nacionais de Desenvolvimento – PND, sob os cuidados do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDE.

Portanto, no âmbito deste trabalho, doravante faremos referência ao PIS, de modo genérico, ciente de que constitui um Fundo que reuniu tanto as contribuições ao PIS quanto os recolhimentos ao Pasep, mantida a diferenciação *ab initio*, qual seja a abrangência exclusiva de contribuições para os empregados em empresas jurídicas de direito privado em relação ao primeiro, e as contribuições em benefício dos servidores públicos para o segundo.

4 Fundo de Investimento Social – Finsocial

O Fundo de Investimento Social – Finsocial, antecedente histórico da Cofins, foi instituído pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, sob a forma de contribuição social destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, educação, habitação popular, saúde e amparo ao pequeno agricultor.

A apuração do valor dessa contribuição deveria ocorrer mediante aplicação da alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas, bem como das instituições financeiras e seguradoras. No caso de empresas exclusivamente prestadoras de serviços incidiria a mesma alíquota sobre o valor do imposto de renda devido, ou como se devido fosse, observando-se que não incidiria sobre as receitas decorrentes da exportação.

Referido decreto-lei, em seu art. 5º, alterou a denominação do BNDE para BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, instituição titular da administração do Finsocial, e também aplicadora dos recursos arrecadados, carreados para programas e projetos estabelecidos pela Presidência da República.

A regulamentação da cobrança, da fiscalização, do processo administrativo e de consulta das contribuições ao Finsocial coube ao Decreto-lei nº 2.049, de 1º de agosto de 1983.

O Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, regulamentou as contribuições para o PIS e para o Finsocial devidas pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

O art. 22 do referido normativo também redefiniu a base de cálculo das contribuições ao Finsocial, que passaram a incidir sobre: *i)* a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, *ii)* as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas algumas exclusões, e *iii)* as receitas operacionais e patrimoniais das sociedades seguradoras e entidades a elas equiparadas.

Por outro lado, o legislador autorizou excluir dessa base diversos impostos (IPI⁴⁶, IST⁴⁷, IULCLG⁴⁸, IUM⁴⁹ e IUEE⁵⁰), quando destacados em separado no documento fiscal, bem como empréstimos compulsórios, vendas canceladas ou devolvidas, descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente, e as receitas de CDI⁵¹.

Significativa modificação na contribuição para o PIS foi intentada pelo Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988 (redação dada pelo Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988). Desta feita, buscou-se promover duas alterações de peso, estabelecendo-se a vigência a partir de primeiro de julho daquele mesmo ano. Cuidou-se de elevar a alíquota para 0,65%, (sessenta e cinco centésimos por cento) bem como introduzir uma nova base de cálculo, a receita operacional bruta, em substituição ao faturamento.

Outrossim, referido decreto definia a nova base impositiva como o **somatório das receitas que dão origem ao lucro operacional bruto**, na forma da legislação do imposto de renda, admitidas algumas exclusões e deduções pontuais. Destaca-se, por oportuno, que aquela inédita base de cálculo ampliava a tributação para além do faturamento, alcançando também as receitas financeiras e demais atualizações monetárias dos ativos das empresas.

Contudo, o inconformismo dos contribuintes fez com que a questão chegasse à apreciação do Supremo Tribunal Federal. No exame do RE nº 148.754/RJ, a Suprema Corte reconheceu vício formal nos aludidos decretos-leis, declarando sua inconstitucionalidade em decisão plenária de 24 de junho de 1993.

O deslinde dessa questão residiu na natureza da contribuição ao PIS. Segundo entendimento majoritário do STF, **as contribuições ao PIS não tinham natureza tributária e não se compreendiam no âmbito das finanças públicas** (pacificado no RE nº 86.595, AgRg nº 96.932 e, especificamente sobre o PIS, no RE nº 100.790). Assim sendo, não poderiam ser objeto de regulação por Decreto-lei, pois a Constituição da época, em seu art. 55, inciso II, permitia ao Presidente valer-se de tal espécie legislativa para matérias de

⁴⁶ Imposto sobre Produtos Industrializados.

⁴⁷ Imposto sobre Transportes.

⁴⁸ Imposto Único sobre Lubrificantes e Combustíveis Líquidos e Gasosos.

⁴⁹ Imposto Único sobre Minerais.

⁵⁰ Imposto Único sobre Energia Elétrica.

⁵¹ Certificados de Depósito Interbancário.

finanças públicas, inclusive tributárias. Eis trechos do voto condutor proferido pelo Ministro Francisco Rezek (BRASIL, 1993, grifo do autor):

[...] tem particular poder de convencimento as razões da Caixa Econômica, no que lembram que tais dinheiros não se recolhem ao tesouro público. Pelo contrário, mesclam-se nos cofres daquela instituição autárquica, a dinheiros desembolsados pela própria União, para fluírem afinal, em espécie, sobre o patrimônio dos trabalhadores. Será sugestivo lembrar que, na definição de Baleeiro, a **receita pública** – de que os tributos são espécies – “é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. [...] Foi esse, então, o juízo que a propósito prevaleceu no Supremo Tribunal Federal desde aquela época. [...] Portanto, para que algo seja **tributo**, é preciso que antes seja **receita pública**. [...] De tal sorte, da Emenda Constitucional nº 8 de 1977 até a nova Carta da República o que se tem, no PIS, é uma contribuição social de natureza não tributária. [...] Neste contexto, defrontamo-nos com o art. 55, inciso II da velha Carta. Essa é a norma constitucional que está em jogo: “O Presidente da República, em caso de urgência ou interesse público relevante, e desde que não haja aumento de despesa, poderá expedir decretos-leis sobre as seguintes matérias:

[...]

II – finanças públicas, inclusive normas tributárias;” [...] Os dois decretos-leis, discutidos na espécie, foram editados numa hipótese em que não estava o Presidente da República autorizado à utilização desse instrumento normativo.

[...].

Desse modo, os Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, tiveram sua execução suspensa pelo Senado Federal. Entretanto, tal fato somente ocorreu com a Resolução nº 49, de 9 de outubro de 1995, restabelecendo-se a vigência da LC nº 7/1970, e a alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento) incidente sobre o faturamento⁵² das empresas em face da incidência da Lei Complementar nº 17/1973.

O Decreto-lei nº 2.463, de 30 de agosto de 1988, modificou a destinação dos recursos do Fundo de Investimento Social, passando a aplicá-los em programas, projetos e atividades de saúde, previdência e assistência social. Além disso, promoveu a elevação da alíquota do Finsocial para 0,6% (seis décimos por cento) no art. 3º.

⁵² A MPv nº 1.110, de 30 de agosto de 1995, trouxe disposições sobre o Cadastro formativo dos créditos não quitados do setor público federal – CADIN, regulamentado na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (conversão da MPv nº 2176-79, de 23 de agosto de 2001). No art. 17 (na edição da MPv nº 1.175, de 27 de outubro de 1995), dispensava-se a inscrição neste cadastro dos valores das contribuições ao PIS que excedessem a parcela devida desse tributo calculada com fulcro na Lei Complementar nº 7/1970 – incidência da alíquota sobre o faturamento –, vez que tais exações vinham sendo exigidas do contribuinte com base nos Decretos nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, que estabeleciam a incidência sobre a receita bruta.

O final do ano de 1988 ficou marcado pela promulgação da nova Carta Magna da República Federativa do Brasil em 5 de outubro. Desse fato decorreu a recepção do Fundo PIS/Pasep, na forma das Leis Complementares nº 7/1970 e nº 8/1970, por força do disposto no art. 239 (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, **o programa do seguro-desemprego** e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)

§ 1º - Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º - Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º - Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º - O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

[...].

Neste novo contexto, destaca-se a inédita destinação dos recursos arrecadados, desta feita para financiar o programa do seguro-desemprego, além do abono anual aos trabalhadores com remuneração mensal até dois salários mínimos. Por essa razão, o PIS assumiu a natureza de contribuição de seguridade social, não ferindo o disposto no art. 195, inciso I, CF/88, conforme sustentou o Min. Carlos Velloso em voto proferido no RE nº 148.754 (BRASIL, 1993) “[...] não obstante incidir sobre a receita operacional e inobstante a sua destinação previdenciária, não ofende o PIS o art. 195, I, da Constituição, porque esta expressamente o recepcionou no art. 239 [...]”

A Constituição Federal de 1988 ainda delimitou a utilização dos recursos como fonte de financiamento de programas de desenvolvimento econômico através do BNDES, fixando um piso nunca inferior a 40% (quarenta por cento). No tocante aos patrimônios acumulados, houve preservação integral, mantidos os mesmos critérios de saque, exceto a retirada por motivo de casamento. Todavia, em relação ao produto arrecadado, cessou a distribuição para depósito nas contas individuais dos participantes até então vigente.

No encerramento do exercício de 1988, a Lei nº 7.714, de 29 de dezembro, em seu art. 5º, permitia a exclusão das receitas com exportação de mercadorias nacionais da receita operacional bruta, base de cálculo para a contribuição ao PIS. Assim, desoneravam-se as exportações de mercadorias brasileiras das contribuições devidas ao Programa.

A Lei nº 7.730, de 31 de janeiro de 1989, foi complementada pela Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989. Este diploma legal estabelecia em seu artigo 28, relativamente à contribuição para o FINSOCIAL, a alíquota de 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a receita bruta das empresas públicas ou privadas dedicadas exclusivamente à venda de serviços. Mas, não durou muito e a Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, determinou nova elevação da alíquota do FINSOCIAL, desta vez para 1% (um por cento), destinando o acréscimo integralmente à seguridade social.

Ainda em 1989, a Lei nº 7.894, de 24 de novembro, aumentou a alíquota de contribuição ao FINSOCIAL para 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), incidente sobre os fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1990.

Por sua vez, a Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990, elevou a alíquota do FINSOCIAL para 2% (dois por cento) a partir do exercício de 1991.

5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins foi instituída pela Lei Complementar nº 70, sancionada em 30 de dezembro de 1991, incidindo sobre as pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, com destinação exclusiva dos recursos para as despesas com atividades-fins das áreas da saúde, previdência e assistência social.

Conforme o disposto no art. 2º desta lei, a alíquota foi mantida em 2% (dois por cento) sobre nova base de cálculo, desta feita o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Para efeito da determinação da base de cálculo permitiu-se excluir o valor do IPI, quando destacado em separado na nota fiscal, das vendas canceladas, das devoluções e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Ressalte-se que este normativo dispensava tratamento especial aos fabricantes de cigarro e distribuidores de derivados de petróleo e álcool, bem como isentava dessa contribuição as sociedades cooperativas, as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/1987, as entidades beneficentes de assistência social e as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e serviços para o exterior.

Consoante o estabelecido no art. 9º do referido diploma legal, esse novo tributo extinguiu a contribuição correspondente ao Finsocial, que deixaria de ser cobrada a partir da data em que fosse exigida a Cofins. Daí a afirmação de que a Cofins sucedeu o Finsocial, conforme referendada por decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, a partir do voto do Ministro Relator Ari Pargendler no Recurso Especial – REsp nº 78.270/MG julgado em 16 de dezembro de 1997. Assim, sob o aspecto prático, essa decisão reconheceu a possibilidade de compensação dos valores recolhidos a título de contribuição ao extinto Finsocial com aqueles devidos à conta da Cofins.

Curiosamente, de acordo com a redação do parágrafo único do art. 11, Lei Complementar nº 70/1991, a contribuição recém instituída não incidiria sobre as instituições financeiras e afins (definidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991), as quais continuariam sob o regime tributário da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, porém com a alíquota elevada em 8% (oito pontos percentuais)⁵³, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689/1988.

A Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992, introduziu mudanças na base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e ao Finsocial pelas pessoas jurídicas, permitindo

⁵³ Posteriormente, a alíquota foi reduzida para 18% (dezoito pontos percentuais) por força da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

excluir, da respectiva base, as receitas de títulos públicos. Para as instituições financeiras, permitia excluir também as receitas de operações do crédito rural e de operações com pessoas jurídicas de prazo não inferior a trinta dias.

Já em 1994, a Medida Provisória nº 517, de 31 de maio, que deu origem à Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998 (mediante conversão da MPv nº 1.674-57, de 27 de outubro de 1998), introduziu modificações na base de cálculo das contribuições ao PIS, devidas pelas pessoas jurídicas definidas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/1991. Tais mudanças representavam a admissão de novas desonerações da base de cálculo, beneficiando as instituições financeiras e afins. Em seu art. 2º, referida MPv fixou a alíquota em 0,75% (setenta e cinco centésimos por cento).

Em 22 de setembro de 1994, foi editada a Medida Provisória nº 622, originando a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995 (por conversão da MPv nº 896, de 16 de fevereiro de 1995). Tal MPv dispôs sobre a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo das contribuições ao PIS.

Em síntese, inseria os parágrafos 1º e 2º no art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, comandos que determinavam tratamento de mercadoria exportada àquelas vendidas a empresas comerciais exportadoras, consideradas algumas exceções.

A instituição do crédito presumido do IPI, como forma de ressarcimento aos contribuintes das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes nos insumos empregados em mercadorias nacionais destinadas à exportação, foi introduzida mediante a MPv nº 674, de 25 de outubro de 1994, que deu origem à Lei nº 9.363, de 13 de dezembro de 1996 (conversão da MPv nº 1.484-27, de 22 de novembro 1996). Referida medida provisória introduziu o ressarcimento, em moeda corrente, do valor das contribuições ao PIS e à COFINS, incidentes sobre matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem. Portanto, beneficiava as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais, em visível incentivo às exportações.

A Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, gerou a Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 (conversão da MPv nº 1.676-38, de 27 de outubro de 1998), e dispôs sobre as contribuições ao PIS.

Referida MP estabelecia como base de cálculo para essas contribuições: *i*) o **faturamento do mês** para as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do IR, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias; *ii*) a **folha de salários** para as entidades sem fins lucrativos; *iii*) as **receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas** para as pessoas jurídicas de direito público interno; e *iv*) a **folha de pagamento** e as **receitas de operações praticadas com não sócios** para as sociedades cooperativas.

Segundo o art. 3º, o faturamento correspondia à receita bruta, na forma definida na legislação do imposto de renda. Por sua vez, o parágrafo único deste artigo excluía as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, bem como o IPI e o ICMS retidos pelo vendedor dos bens ou serviços, na condição de substituto tributário.

Em seu art. 8º, estipulou as alíquotas para cada fonte, a saber: *i*) 0,65% (sessenta e cinco décimos por cento) sobre o faturamento; *ii*) 1% (um por cento) sobre a folha de salários; e *iii*) 1% (um por cento) sobre as receitas correntes arrecadadas e as transferências correntes e de capital recebidas.

Por sua vez, o art. 12 excluía da esfera de abrangência desta MPv as pessoas jurídicas de que trata o §1º do art. 22 da Lei 8.212/1991, as quais cumpririam legislação específica.

De se destacar que tanto a forma quanto parte do conteúdo da MPv 1.212 foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1.417, dirigida à Medida Provisória nº 1.325, de 9 de fevereiro de 1996, originariamente expedida sob aquele número. Questionava-se, do ponto de vista formal, a falta do requisito de urgência (CF, arts. 62 e 195, §6º), bem como a impropriedade dessa modalidade legislativa para a instituição ou majoração de tributo. Também se argüiu a constitucionalidade do item I do art. 8º, em face do art. 154, I, da Carta Magna, considerando a identidade de base de cálculo (o faturamento) com a contribuição à COFINS. Por fim, impugnou-se⁵⁴ a cláusula final do art. 15 da MPv nº 1.212/1998, que determinava a aplicação daquela normativo aos fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1995.

⁵⁴ O Recurso Extraordinário – RE nº 232.896/PA julgou inconstitucional a parte final do art. 18, resultando, para os fins do inciso X do art. 52 da Constituição, na Resolução Senado Federal nº 10, de 7 de junho de 2005.

Entretanto, a ação de inconstitucionalidade não logrou êxito, exceto no ponto em que a MPv nº 1.212/1995 feriu o princípio da anterioridade nonagesimal, razão porque restou declarada a inconstitucionalidade da parte final do art. 15, bem como de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e no art. 18 da Lei nº 9.715/1998.

Ocorre que os questionamentos aos aspectos formais restaram superados pela conversão da MPv. Também porque, segundo entendimento da maioria dos Ministros do STF, a própria Constituição permitia, às medidas provisórias, a instituição e majoração de tributos, a exemplo do que ocorria com os decretos-leis na vigência da ordem constitucional anterior.

Quanto à identidade de fatos geradores e de bases de cálculo, o voto do relator, Ministro Octávio Gallotti, foi taxativo em afastar qualquer contrariedade à Carta Magna, no que teve acompanhamento unânime do plenário durante julgamento em 02 de agosto de 1999. Senão, veja-se o teor de um trecho daquele voto (BRASIL, 1999):

[...] Não se trata de competência residual da União Federal e nem mesmo de imposto. A hipótese prestigiada pela lei é a mencionada expressamente no art. 239, da própria Constituição da República, distinta daquela relativa ao COFINS prevista no art. 195, inciso I, da Lei Maior. Nesse sentido também a decisão cautelar desta Egrégia Corte⁵⁵. [...].

A MPv nº 1.526, de 5 de novembro de 1996, que por conversão originou a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, instituiu, no plano da tributação federal, o regime do Sistema integrado de pagamentos de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – Simples, permitindo às micro e pequenas empresas, nele inscritas, o pagamento unificado de diversos impostos e contribuições, dentre os quais as contribuições ao PIS e à Cofins. Ressalta-se, ainda, a progressão das alíquotas de acordo com faixas de valor da receita bruta auferida pela pessoa jurídica beneficiária do Simples, desde a alíquota zero até 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) para o PIS e 2,61% (dois inteiros e sessenta e um centésimos por cento) para a Cofins.

Com a Lei Complementar nº 85, de 15 de dezembro de 1996, procedeu-se a alteração do art. 7º da LC nº 70/1991, no sentido de isentar outras receitas relacionadas à exportação da base de cálculo da Cofins.

⁵⁵ ADIn nº 1.417-0/DF, de 02 de agosto de 1999. Relator: Ministro Octávio Gallotti.

Já a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispôs sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e outras providências, disciplinando a incidência do PIS e da Cofins nos pagamentos efetuados por órgãos públicos, autarquias e fundações da Administração Pública Federal a pessoas jurídicas, em termos de determinar a retenção dessas contribuições e o respectivo valor a ser retido.

A Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998, convertida na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, implantou significativas modificações na legislação tributária federal, inclusive em relação ao PIS e à Cofins. Destaca-se o cuidado com a especificação da base de cálculo no art. 3º, ratificando as exclusões da MPv 1.212/1995, e acrescentando-se outras, tais como: *i*) as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de nova receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; *ii*) os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; e *iii*) a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Entretanto, o esforço do legislador não foi suficiente para elidir o questionamento do contribuinte em face da nova tentativa de alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, por intermédio da equiparação do conceito de receita bruta à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, entendida a receita bruta como equivalente ao faturamento, conforme se deduz da redação dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998):

[...] Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

[...].

Assim, no julgamento do RE nº 346.084/PR, a Suprema Corte concluiu pela inconstitucionalidade do §1º, art. 3º, da Lei 9.718/1998, ao argumento de que a jurisprudência do Supremo consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, resumindo-se à venda de mercadorias, de serviços, e de mercadorias e serviços, na forma da ementa a seguir (BRASIL, 2005):

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário. Constitucionalidade Superveniente – Artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 – Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

Tributário – Institutos – Expressões e Vocábulo – Sentido. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

Contribuição Social – PIS – Receita Bruta – Noção – Inconstitucionalidade do § 1º do Artigo 3º da Lei nº 9.718/1998. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. *RE nº 346.084/PR*. Tribunal Pleno. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitiba de Veículos S/A. Recorrida: União. Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, 9, de novembro de 2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em: 9 out. 2009. 17:45.

A propósito do tema, a Suprema Corte aprovou recentemente, por maioria, proposta do Ministro Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante, a partir do reconhecimento da existência de repercussão geral constitucional, reafirmando a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade em causa.

O parágrafo 5º do art. 3º daquela MPv nº 1.724 estendia às contribuições para a Cofins as mesmas exclusões e deduções facultadas ao PIS, relativamente às pessoas jurídicas referidas no parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Por sua vez, o art. 8º elevou a alíquota da Cofins para 3% (três por cento), permitindo-se, todavia, compensar, no imposto de renda devido, até um terço do valor pago a título de Cofins.

Referida legislação também cuidou de dispensar tratamento específico ao setor dos combustíveis.

Em 15 de dezembro de 1998, a Emenda Constitucional nº 20 introduziu profundas reformas no sistema da previdência social do País. Por razões óbvias, também afetou as fontes de custeio deste sistema, razão porque irradiou alterações sobre a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins.

Dentre as alterações promovidas situa-se a introdução de nova base econômica, a receita (total) das pessoas jurídicas, que se juntou aos salários, ao faturamento e ao lucro como as materialidades constitucionalmente definidas para tais tributos. Paralelamente, também tratou de eliminar ruídos acerca da abrangência da folha de salários, incluindo expressamente os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título, sempre no afã inesgotável de ampliar a arrecadação fiscal.

Além disso, a nova redação do art. 195, em seu §9º, inseriu uma relevante prerrogativa ao legislador, no sentido de que pudesse, a partir de então, estabelecer alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em função de critérios discriminativos, quais sejam: *i*) atividade econômica; e *ii*) utilização intensiva de mão-de-obra. Por evidente, tal prerrogativa afetou diretamente o princípio da isonomia, constitucionalizando eventual tratamento diferenciado que viesse a ser dispensado às pessoas jurídicas sujeitas à incidência das contribuições de seguridade social, conquanto a discriminação atendesse a um daqueles critérios.

Ressalte-se, no bojo desta reestruturação estava prevista a edição de outros normativos infraconstitucionais. Todavia, deveriam ser aprovados após a promulgação da referida Emenda à Constituição, a fim de que dela extraíssem validade. Contudo, tal não ocorreu, abrindo oportunidade para se questionar a constitucionalidade da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (conversão da Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998), editada como norma primária ainda antes daquela Emenda. Referida lei implantava significativas modificações na legislação tributária federal, inclusive em relação ao PIS e à Cofins, na célebre tentativa do Fisco em alargar a base de cálculo mediante equiparação do conceito de receita bruta à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, assunto já comentado anteriormente.

Em 11 de dezembro de 2001 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 33, sob a justificativa de se constituir na única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e aquele importado, em detrimento do primeiro, diante da iminência da total liberação do mercado nacional do petróleo e seus derivados, incluindo também o gás natural e seus derivados.

Portanto, em sucinta exposição de motivos, que não abordou aspectos jurídicos, buscava-se uma neutralidade tributária mediante a tributação das operações de importação dos referidos produtos, aproveitando-se a oportunidade para abranger também o álcool.

O primeiro efeito da EC nº 33/2001 foi a constitucionalização da incidência das contribuições sociais e Cide sobre a importação, de início restrita aos combustíveis (petróleo, gás e álcool), determinando novo incremento na arrecadação tributária. Ao mesmo tempo, permitiu inserir na Carta Magna a desoneração das receitas decorrentes da exportação.

Outra alteração promovida diz respeito à possibilidade de inserção de alíquotas *ad valorem*, incidentes sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, sobre o valor aduaneiro, bem como de alíquota específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Por fim, também inseriu o §4º no art. 149, delegando à lei a tarefa de definir as hipóteses em que as contribuições incidiriam uma só vez, ou seja, no âmbito do regime monofásico.

Em 3 de julho de 2002, a Lei nº 10.485 dispôs sobre a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins em relação às pessoas jurídicas fabricantes e importadoras de máquinas e veículos classificados em determinados códigos da tabela do IPI. Referidas normas tributavam a receita bruta decorrente da venda destes produtos à razão de 1,47% e 6,79%, respectivamente para PIS e Cofins.

Enfim, a MPv nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida em 30 de dezembro de 2002 na Lei nº 10.637, instituiu a não-cumulatividade na cobrança da contribuição ao PIS. Portanto, esse tributo passou, desde então, a ter a disciplina de três

regimes tributários distintos: *i)* o regime cumulativo; *ii)* o regime monofásico; e *iii)* o regime não cumulativo.

A propósito disso, segundo Torres (2007, p. 415), da análise das contribuições sociais duas conclusões são inafastáveis. Eis a segunda delas:

[...] é irracional manter-se o sistema do PIS/COFINS com três regimes diferentes: cumulatividade como regra geral da Lei 9.718/98, preservada pelos arts. 8º e 10 das Leis 10.637/02 e 10.833/03; não-cumulatividade para algumas atividades (arts. 2º e 3º das Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, na forma da autorização do art. 195, §12 da CF); e incidência monofásica para diminuto grupo de contribuintes (art. 4º, incisos I, II e III da Lei 9.718/98, na redação da Lei 10.865/04).
[...].

Por sua vez, Marques e Coimbra (2009, p. 393) aludem à “[...] cobrança monofásica, autorizada pelo art. 149, §4º da CF/88, na redação da EC 33/2001.”

Denominada por muitos como **pacotão tributário**, esta MPv tratava, também, da alteração no crédito presumido de IPI para ressarcimento do PIS incidente nos insumos referidos às exportações, da suspensão do IPI nas aquisições da indústria automobilística, aeronáutica, alimentícia, farmacêutica e de calçados, da majoração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, do bônus de adimplência fiscal, da norma antielisão, da compensação de créditos fiscais federais e de diversos outros assuntos tributários.

Segundo a exposição de motivos⁵⁶ apresentada ao Presidente da República, a proposta se inseria numa ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais sobre o faturamento. Esta MPv, após a implementação da cobrança monofásica⁵⁷ em vários setores da economia, fazia parte da introdução gradual da cobrança em regime de valor agregado⁵⁸, inicialmente para o PIS, devendo estender-se à Cofins no ano seguinte.

⁵⁶ Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda – EM/MF 00211, de 29 de agosto de 2002.

⁵⁷ Trata-se de um regime de tributação consistente na concentração da incidência tributária em apenas um dos contribuintes da cadeia produtiva, evitando-se que a norma tributária incida sobre as operações anteriores ou posteriores. No plano constitucional, tal regime foi instituído pela inserção do §4º no art. 149 pela via da Emenda Constitucional nº 33/2001, conforme antes referido.

⁵⁸ O regime de valor agregado corresponde a exigir o tributo somente sobre o valor que for acrescido (ou agregado) ao bem, serviço ou direito na respectiva etapa da cadeia de produção, evitando-se sua incidência em cascata.

Todavia, em que pese a perseguida modernização do sistema tributário, advertiu-se, na oportunidade, da premissa básica do modelo, qual seja a manutenção da carga tributária nos patamares que se arrecadava com a cobrança do PIS no modelo tradicional.

Nesse sentido, o item 44 da mesma exposição de motivos foi taxativo ao sustentar, em referência ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS era rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida fora projetada (1,65% - um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento, incidente sobre as receitas auferidas), precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo, que passaria a admitir o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de insumos, bens para revenda, bens destinados ao ativo imobilizado e despesas financeiras.

6 Insumo

No referido ato normativo, ratificou-se a definição da base de cálculo já contemplada na Lei nº 9.718/1998 – o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica de direito privado –, admitidas as exclusões previstas no §3º do art. 1º da MPv nº 66. Destaca-se, ainda, o inciso II do art. 3º, responsável pela inserção do termo **insumo** no âmbito das contribuições ao PIS, agora sob a modalidade não cumulativa.

O legislador procedeu dessa mesma forma quanto à apuração do valor da contribuição, mediante aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre aquela mesma base de cálculo, permitidos descontar os créditos calculados na forma do art. 3º, exclusivamente em relação a: *i*) bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País; *ii*) custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e *iii*) bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto naquela medida provisória.

Quanto ao processo de conversão daquela MPv, deve-se ressaltar a sutil mudança na redação do inciso II do art. 3º, qual seja a substituição do **na** pelo **à**. Essa troca alterou o sentido do texto da MPv, no ponto em que autorizava a dedução de **bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços**, além dos bens e serviços utilizados

como insumo na fabricação de produtos destinados à venda. Senão, vejam-se as redações a seguir (BRASIL, 2002, grifo nosso):

[...] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou **na** prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

[...]. (MPv 66/2002)

[...] Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou **à** prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

[...]. (Lei nº 10.637/2002)

Portanto, no tocante à prestação de serviços, a Lei sancionada passou a permitir a dedução de **bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à prestação de serviços**. Por evidente, restringia-se o sentido da lei para abranger tão somente os insumos utilizados no processo de fabricação de produtos. Todos os demais bens e serviços empregados como insumo no segmento prestação de serviços, que não transitassem no processo de fabricação de produtos destinados a sua prestação, restariam excluídos do creditamento.

O art. 6º excluiu o ressarcimento das contribuições por conta do PIS e da Cofins, apuradas no regime não cumulativo da Lei nº 10.637/2002, das pessoas jurídicas sujeitas às Leis nº 9.363/1996 e 10.276/2001, diplomas legais que regulam o crédito presumido do IPI como forma de ressarcimento daqueles tributos.

Por fim, o art. 8º da Lei nº 10.637 excluiu da modalidade não cumulativa de cobrança: *i*) as cooperativas; *ii*) as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998⁵⁹; *iii*) as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado; *iv*) as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; *v*) as pessoas jurídicas imunes a impostos; *vi*) os órgãos públicos e as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais; e *vii*) as receitas decorrentes das operações referidas no

⁵⁹ Dizem respeito, respectivamente, às instituições financeiras e afins (listadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991), às pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos e às operadoras de planos de assistência à saúde.

inciso IV do § 3º do art. 1º, isto é, de venda de álcool para fins carburantes, bem como das operações sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS. Como visto, a letra da lei atribuiu caráter geral ao regime não cumulativo, utilizando critérios diversificados para excluir, dentre os sujeitos passivos suscetíveis da incidência destas contribuições, aqueles que continuariam sujeitos ao regime cumulativo ou monofásico.

Em 21 de novembro de 2002, a Instrução Normativa nº 247, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em seu art. 66, disciplinou o cálculo do crédito nas contribuições devidas pela pessoa jurídica ao PIS. Todavia, limitou-se a repetir a redação da MPv nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (BRASIL, 2002, grifo nosso) “[...] Art. 3º [...] II – bens e serviços utilizados como **insumo** na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...].” Assim, sem definir o termo **insumo**, ao menos afastou a interpretação restritiva resultante da redação da Lei nº 10.637/2002, no sentido de abranger tão somente os insumos utilizados no processo de fabricação de produtos.

Em 17 de dezembro de 2002, o Decreto nº 4.524 introduziu a regulamentação da cobrança e da fiscalização das contribuições ao PIS e à Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral, em complemento à MPv nº 66/2002. Todavia, no tocante à definição do termo **insumo**, e seus reflexos na apuração dos créditos a serem deduzidos da contribuição ao PIS, limitou-se a reprisar as palavras daquele texto legal.

Cabe notar que referido decreto, em seu art. 2º, definiu o fato gerador, vale dizer a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e à Cofins mediante referência ao art. 2º da Lei nº 9.718/1998 – o faturamento, entendido como o auferimento de receita de qualquer natureza, no que diz respeito às pessoas jurídicas de direito privado. Tal fato ratifica a definição da base de cálculo estabelecida originalmente na Medida Provisória nº 1.724/1998 (atual Lei nº 9.718/1998), que adicionou algumas exceções à base de cálculo em relação àquelas estipuladas na MPv nº 1.212/1995. Nesse sentido, eis a ratificação no art. 10 do Decreto nº 4.524/2002 (BRASIL, 2002):

[...] Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade

das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas [...].

Resta advertir, no entanto, que a referida receita bruta corresponde ao termo faturamento, isto é, à venda de mercadorias, de serviços, e de mercadorias e serviços, segundo entendimento pacificado pelo STF no RE 150.755/PE, julgado em 18 de novembro de 1992 (Voto condutor do Ministro Sepúlveda Pertence). Logo, isto se deu bem antes da promulgação da EC nº 42/2003.

Importa assinalar que a redação da alínea “b” do inciso I do art. 63, do referido Decreto nº 4.524/2002 repete aquela do inciso II do art. 3º da MPv 66/2002, qual seja (BRASIL, 2002) “[...] Art. 3º [...] II – bens e serviços utilizados como **insumo** na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]” Isto afirma uma definição mais alargada do termo **insumo**, o que não ocorreu no processo de conversão da MPv 66/2002 na Lei nº 10.637/2002.

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, conversão da MPv nº 107, de 10 de fevereiro de 2003, promoveu alterações pontuais na Lei 10.637/2002.

Em 2003, o Decreto nº 4.751, de 17 de junho, introduziu alterações na natureza do Fundo PIS/Pasep, definindo-o como fundo contábil, de natureza financeira, subordinado, no que couber, ao art. 69 da Lei 4.728, de 14 de julho de 1965, e regulamentando sua gestão.

Coube à Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003, da Secretaria da Receita Federal promover ajustes na redação da IN/SRF nº 247/2002, e abordar decisivamente a definição do termo **insumo** no âmbito das contribuições ao PIS.

Segundo o §5º, inserido no art. 66 daquela instrução normativa, o termo **insumo**, na esfera da fabricação ou produção de bens destinados à venda, compreenderia (BRASIL, 2003):

[...] i) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e ii) os serviços prestados por pessoa

jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.
[...].

No âmbito da prestação de serviços, o termo abarcaria (BRASIL, 2003):

[...] *i)* os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e *ii)* os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.
[...].

Portanto, uma definição semelhante àquela estabelecida no âmbito do IPI (inciso I do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/79, aprovado pelo Decreto 83.263, de 9 de março de 1979) – envolvendo matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem diretamente vinculados ao processo de fabricação, e que nele sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas –, tipicamente associada ao ambiente fabril e caracterizada pela exigência de absorção e/ou transformação do bem ou coisa durante o processo de industrialização quando relacionada a produto. Ou, no caso de prestação de serviços, vinculada à mesma orientação de abranger exclusivamente os elementos consumidos/utilizados diretamente na atividade-fim.

A restrição quanto à inclusão no ativo imobilizado da pessoa jurídica deve-se à diferenciação na metodologia a ser utilizada, no que se refere ao cálculo de apuração do valor do crédito, bem como para evitar a duplicidade de creditamento, pois tanto a Lei n.º 10.637/2002, quanto a Lei n.º 10.833/2003, nos respectivos incisos VI do art. 3º, autorizam a dedução de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, consoante a finalidade de sua aquisição.

A MPv n.º 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, promoveu alterações na legislação tributária federal, dentre as quais a instituição do regime não cumulativo na cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, sob a justificativa de corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo e, assim sendo, estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia do país.

Nos mesmos moldes da não-cumulatividade da contribuição para o PIS, o texto da nova MPv replica literalmente o modelo para a Cofins, inclusive com a mesma

advertência, no item 3 da exposição de motivos⁶⁰, de que o montante da receita obtida com esse tributo não seria posto em risco, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Para tanto, o art. 2º da referida MPv nº 135 fixou a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Ressalte-se que o legislador alterou a redação do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833 (BRASIL, 2003) “[...] Art. 3º [...] II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; [...]”, em relação àquela contida na Lei nº 10.637. Dirimiui-se, pois, a dúvida que resultara da redação encontrada na Lei nº 10.637/2002, no âmbito do processo de conversão da MPv nº 66/2002, no sentido de que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637 havia restringido o alcance do termo insumo exclusivamente para o processo de fabricação de produtos, sem contemplar a prestação de serviços.

Portanto, a definição de **insumo** teria restado alargada, açambarcando os bens e serviços empregados como insumo tanto na prestação de serviços, quanto na destinação à venda.

No mesmo sentido, também foi ampliado o direito ao creditamento, mediante a inclusão, no art. 3º da MPv nº 135, do valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil, bem como das edificações e benfeitorias em imóveis próprios, desde que utilizados nas atividades da empresa.

A MPv nº 135 ainda disciplinou, no art. 4º, o tratamento aos negócios do segmento imobiliário realizados pela pessoa jurídica, tais como compra, venda, incorporação, loteamentos etc.

Relativamente à exposição de motivos, o item 7 menciona que o texto da MPv estabelece as situações caracterizadoras do direito a crédito. Além disso, justifica a urgência no clamor do empresariado nacional pela adoção de modelo de incidência não cumulativa para as contribuições sociais, cuja instituição já fora prevista para o PIS, conforme antes referido no art. 12 da Lei nº 10.637/2002.

⁶⁰ Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda nº 197-A/2003 – MF, de 30 de outubro de 2003.

Ressalte-se, em que pese a tramitação simultânea durante certo período, que a não-cumulatividade da Cofins ocorreu antes da promulgação da EC nº 42/2003, por efeito desta MPv nº 135/2003.

A proposta de emenda constitucional – PEC nº 41, que tramitava no Congresso desde abril de 2003, e resultou na Emenda Constitucional nº 42, promulgada em 19 de dezembro de 2003, segundo sua extensa exposição de motivos, visava a promover uma reforma estrutural (postulava alterações no imposto sobre grandes fortunas, ITCD⁶¹, ITR⁶², ICMS⁶³, ITBI⁶⁴, CPMF⁶⁵ etc.) para elevação da eficiência econômica do País, estimulando a produção, o investimento produtivo e a geração de emprego e de renda.

As alterações introduzidas deveriam resultar da ampliação e do aprimoramento da tributação direta e, no caso dos tributos indiretos, almejavam a redução do ônus para as populações de baixa renda, mediante redução da carga tributária sobre os bens de consumo popular, em especial, sobre os gêneros alimentícios de primeira necessidade.

O novo modelo contemplaria, também, a ampliação do universo de contribuintes, vislumbrando-se, inclusive, um redimensionamento das cargas tributárias individuais.

Todavia, não se poderia esquecer que a redução dos níveis de arrecadação da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios colocaria em risco a prestação dos serviços públicos, de modo que a mudança do modelo demandava a preservação do nível das receitas disponíveis, com a promessa de não elevar a carga tributária total vigente no País. Assim, a proposta resumia-se a arrecadar o mesmo, porém de forma mais justa.

Especificamente quanto à seguridade social, a PEC acenava com a substituição, total ou parcial, da contribuição social sobre a folha de salários por outra que incidiria sobre receita ou faturamento, de forma não-cumulativa. Tal medida favoreceria a redução da carga tributária sobre a geração de emprego, objetivo a ser perseguido pela PEC.

⁶¹ Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

⁶² Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

⁶³ Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

⁶⁴ Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis.

⁶⁵ Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira.

Em decorrência do exposto resultaram, na redação da EC nº 42/2003, as inserções do inciso II no §2º do art. 149 e do inciso IV no *caput* do art. 195, abrindo as portas para a instituição de contribuições à Cofins e ao PIS, respectivamente, sobre a importação em geral, agora estendida aos produtos ou serviços, não se limitando aos combustíveis, como ocorrera na EC nº 33/2001 com a CIDE.

Também como consequência adicional, no texto da referida emenda constitucional restou a introdução dos §§ 12 e 13 no art. 195, suscitando enorme polêmica quanto à constitucionalização ou não da não-cumulatividade dessas contribuições, na medida em que o comando do §12 atribuía, ao legislador, a missão de definir os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, seriam não-cumulativas, tema dissecado no âmbito do título 2.4.

Por sua vez, o teor do §13 do art. 195 estendia a aplicação do §12 a todos os casos de substituição da contribuição sobre salários pela incidente sobre a receita ou faturamento.

Em de 29 de janeiro de 2004, a MPv nº 164, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituiu o PIS/Pasep-importação e a Cofins-importação incidentes sobre a importação de produtos e serviços, sob argumentação da urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional.

A isonomia estava assegurada pela tributação às mesmas alíquotas e pela possibilidade de desconto de crédito para as pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa.

As hipóteses de incidência foram definidas no art. 3º da MPv nº 164 como: *i)* a entrada de bens estrangeiros no território nacional; e *ii)* o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

As alíquotas fixadas no art. 8º alcançaram 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente,

para o PIS e para a Cofins, aplicadas sobre a base de cálculo correspondente ao valor aduaneiro, acrescido do montante do II, do ICMS e dessas próprias contribuições.

No art. 15, a referida MPv disciplinou o direito de crédito decorrente das importações efetivamente pagas por conta do PIS-importação e Cofins-importação, a ser deduzido por ocasião da apuração das contribuições ordinárias ao PIS e à Cofins (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), no tocante a pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. As situações de creditamento são as mesmas descritas na MPv 66/2002 (Lei nº 10.637/2002), com exceção daquelas não aplicáveis à materialidade do tributo, no caso a importação.

De se ressaltar que a redação do inciso II do art. 15 da MPv nº 164, corresponde àquela encontrada na MPv nº 135 (convertida na Lei nº 10.833/2003), qual seja (BRASIL, 2003, grifo nosso) “[...] Art. 15 [...] II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; [...].”

Com isso, sedimenta-se o entendimento de que a definição legal de insumo seria mesmo mais abrangente, alcançando os bens e serviços usados como tal na prestação de serviços e na venda de bens e produtos.

Essa MPv ainda regulamentou uma infinidade de situações particulares, bem como artigos da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 9.718/1998.

Por sua vez, a Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004, dispôs sobre a incidência não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833/2003.

No art. 8º, estabeleceu a prerrogativa da pessoa jurídica descontar créditos correspondentes a determinados itens, dentre os quais os bens e serviços utilizados como insumos. Para viabilizar o cálculo, no §4º repete a mesma redação utilizada pela IN-SRF nº 358/2003 no parágrafo 5º do artigo 66, antes comentado, para definir o que vem a ser **insumo** no âmbito da contribuição à Cofins.

A propósito, tal definição corresponde literalmente àquela disponível no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2003, grifo nosso):

[...] Entende-se como insumos:

a. utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

1. as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
2. os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

b. utilizados na prestação de serviços:

1. os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
2. os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

[...].

Entretanto, em face desse contexto, as pessoas jurídicas sujeitas a essas regras jamais se conformaram com o caráter restrito da definição de insumo estabelecida pela Secretaria da Receita Federal, limitada ao âmbito industrial, eis que oriunda do IPI. O motivo é simples e direto, porquanto o PIS e a Cofins ostentam materialidades bem diversas e metodologia de cálculo muito distinta se comparadas àquele imposto.

Neste ponto, abre-se um parêntese para registrar a promulgação da Emenda Constitucional nº 47, em 5 de julho de 2005, a partir da PEC nº 227/2004 originada no Senado Federal, fruto do debate travado por ocasião da aprovação da EC nº 41/2003. Tinha por objetivo introduzir alterações no Regime de Previdência Próprio dos Servidores e no Regime Geral de Previdência Social, no sentido de amenizar algumas das consequências da transição do regime anterior para o novo.

Do ponto de vista do direito tributário, esta EC nº 47/2005 implicou apenas na alteração do §9º do art. 195 da Carta Magna, para acrescentar os critérios **porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho** entre aqueles que justificam a previsão de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas de contribuição social do empregador, outrora instituídos pela EC nº 20/1998, quais sejam **atividade econômica, e utilização intensiva de mão-de-obra**.

As consultas à autoridade fiscal para esclarecimento de dúvidas e questionamentos, na forma do art. 46 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, foram se sucedendo e, com isso, segundo Bergamini (2008, p. 1) observou-se certa tendência ao longo do tempo, qual seja a evolução da definição de **insumo** na direção de certo reconhecimento da inadequada interpretação restritiva até então praticada pela Receita Federal. Tanto que, nas Soluções de Divergência COSIT nº 12, de 24 de outubro de 2007, nº 14, de 31 de outubro de 2007, nº 15, de 30 de maio de 2008, e nº 35, de 29 de setembro de 2008, abaixo analisadas, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação – COSIT, órgão central da Secretaria da Receita Federal, responsável pela interpretação da legislação tributária e expedição de orientações normativas, vinha se posicionando de modo a caracterizar maior flexibilidade, ampliando o leque de elementos considerados abrangidos na categoria de insumos e, como tal, reconhecendo o direito ao crédito correspondente.

Como ponto de partida dessa evolução, eis as decisões no âmbito da Solução de Divergência nº 12 (BRASIL, 2007, grifo nosso):

[...] EMENTA: Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o PIS/PASEP, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas.

Os créditos calculados sobre a aquisição de **peças de reposição, utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda**, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o PIS/PASEP.

EMENTA: Não se consideram insumos, para fins de desconto de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraxas e ferramentas. Os créditos calculados sobre a aquisição de **peças de reposição utilizadas nas máquinas e equipamentos, que efetivamente respondam pela fabricação dos bens ou produtos destinados à venda**, desde que não façam parte do ativo imobilizado, podem ser utilizados para desconto da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

(Coordenador Geral Adalto Lacerda da Silva – DOU de 26.10.2009). Disponível em: <<http://www.revistards.com.br/content/legislacao.asp?id=46524>>. Acesso em: 13 set. 2009.

Por sua vez, a Solução de Divergência Cosit nº 14/2007, avançou um pouco mais no alargamento da definição de insumo, tanto no âmbito do PIS quanto na esfera da Cofins. Além de contemplar a prestação de serviços, passou a admitir, ao lado das peças, a **aquisição de partes e os serviços de manutenção** em máquinas, equipamentos e **veículos**, estes (veículos) representando também uma dilatação em relação àquela delimitação realizada

no âmbito da Solução de Divergência nº 12, permitindo créditos de (BRASIL, 2007, grifo nosso):

[...] despesas efetuadas com a aquisição de **partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de fevereiro de 2004, [...] a serem descontados da Contribuição [...].

Nessa onda de ampliação do significado do termo insumo, com a Solução de Divergência nº 15/2008, segundo Bergamini (2008, p. 3) “[...] os contribuintes passaram a tomar crédito sobre [...] insumos que [...] apenas são aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo de determinada mercadoria, [...].”

Assim, o direito a creditamento não mais se limitara aos insumos que tivessem sofrido desgaste ou consumo em razão do contato direto com o produto sob industrialização. Isto porque a Solução de Divergência nº 15/2008 definiu como **insumo** tão somente aqueles bens e serviços intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado. Eis trecho relevante (BRASIL, 2008, grifo nosso):

[...] Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, **aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado**. [...].

Relativamente à Solução de Divergência nº 35, houve ratificação da decisão exarada na Solução nº 14/2007, vez que se refere a crédito correspondente a partes e peças de reposição, tendo sido destacada a necessidade do desgaste ou dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, e a condição de utilização em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados a venda, omitindo-se, desse benefício, os serviços de manutenção e os veículos.

Entretanto, em decisão envolvendo a Solução de Consulta nº 237, de 24 de julho de 2008, aqueles posicionamentos que haviam sido pacificados nas soluções de divergência acima transcritas foram modificados integralmente.

Segundo aquela nova solução, o direito a crédito por aquisição de insumos só se configura para partes e peças de reposição para máquinas empregadas diretamente na produção de bens destinados à venda que sofrerem transformação durante o processo de fabricação, isto é, acusarem desgaste ou se consumirem no contato com o produto fabricado. No tocante a serviços para manutenção dessas máquinas, exige-se a observância dos demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Verifica-se, pois, um retorno à posição originalmente demarcada pela IN SRF 358/2003 (PIS) e IN SRF 404/2004 (Cofins), espelhada no inciso I do art. 66 do RIPI/79 (BRASIL, 1979):

[...] Art. 66. Os estabelecimentos industriais e os que lhe são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502/64, arts. 25 a 30; e Decreto-Lei nº 3.466, art. 2º, alt. 8ª):

I- do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do Ativo Permanente.

[...].

Nesse contexto, uma infinidade de outros insumos restou excluída daquela definição. São os denominados insumos indiretos que, apesar de também terem sido aplicados ao processo produtivo, não foram agregados ao produto industrializado, nem desgastados ou transformados em contato com esse produto. Assim, foram situados fora da abrangência do termo insumo, fato que implica em não-geração de crédito.

No âmbito do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf, criado pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941 em 27 de maio de 2009, iniciaram-se em 2007 os julgamentos acerca da extensão do termo **insumo** na esfera da não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Assim, a 3ª Câmara do Carf decidiu por referendar a definição de insumo, tal qual foi posta pela Secretaria da Receita Federal nas IN/SRF nº 358 e IN/SRF nº 404, no julgamento do processo nº 13855.001586/2003-71 (recurso nº 137.823; acórdão nº 203-12448)⁶⁶. Todavia, a decisão não teve unanimidade, experimentando diferentes teses

⁶⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Geram o direito ao crédito, bem como compõem a base cálculo do crédito presumido, além dos que se integram ao produto final (matérias-

interpretativas daquele termo, tais como, de custos diretos de produção e de despesas necessárias à apuração do IRPJ. Eis o texto do *decisum*, conforme Bergamini (2009, p. 3, grifo do autor):

[...] Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso, **adotando-se no contexto da não-cumulatividade do PIS a tese da definição de ‘insumos’ prevista na legislação do IPI, a teor do Parecer Normativo nº 65/79. Contra essa tese em primeira rodada**, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros [...] **que adotavam como definição de ‘insumos’ a aplicação dos custos e despesas previstos na legislação do IRPJ. Ainda contra a tese vencedora, em segunda rodada**, na qual todos participaram, por maioria de votos, ficaram vencidos os Conselheiros [...] **que adotavam como definição de ‘insumos’, no contexto da não-cumulatividade do PIS, todos os custos diretos de produção.**

Por sua vez, o legislador agiu em direção oposta. Em 8 de janeiro de 2009, a Lei nº 11.898 promoveu nova distensão à definição de insumo, mediante a inserção do inciso X no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 (BRASIL, 2009):

[...] Art. 24. O caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar acrescido do seguinte inciso X:

“Art. 3º [...]

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

[...].

Admitiu-se, pois, que as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de limpeza, conservação e manutenção descontem, das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, créditos relativos a vale-transporte, vale-refeição, vale-alimentação, fardamento e uniforme fornecido a seus empregados.

primas e produtos intermediários, stricto sensu, e material de embalagem); e os artigos que se consumam durante o processo produtivo e que não faça parte do ativo permanente, mas que nesse consumo continue guardando uma relação intrínseca com o conceito stricto sensu de matéria-prima ou produto intermediário: exercer na operação de industrialização um contato físico tanto entre uma matéria-prima e outra, quanto da matéria-prima com o produto final que se forma. PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, manutenção predial. Recurso negado. *RV nº 237.822*. 3ª Câmara. Recorrente: Calçados Samello S.A. Recorrido: União. Relator: Odassi Guerzoni Filho. Brasília, 17, de outubro de 2007. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>>. Acesso em: 12 nov. 2009. 14:32.

APÊNDICE D – NÃO-CUMULATIVIDADE: ORIGEM

A não-cumulatividade, a partir da introdução da MPv nº 66/2002 em nosso ordenamento jurídico, viu-se envolvida em controvérsia quanto a sua natureza jurídica, se de princípio constitucional, como até então, se de mera técnica de apuração do valor do tributo a ser recolhido ao Fisco.

A propósito de sua origem⁶⁷, trata-se de instituto importado do direito francês, mais precisamente de imposto sobre valor agregado (*TVA – Taxe sur La Valuer Ajoutée*), permitindo a desoneração da produção impactada pela incidência cumulativa de tributos.

No Brasil, segundo Melo e Lippo (2004, p. 111), a não-cumulatividade foi introduzida na Carta Magna de 1946 por intermédio da Emenda Constitucional nº 18/1965. No seu art. 11 foi estabelecida a competência da União para instituir o IPI com as características da seletividade e da não-cumulatividade. E, no art. 12, a competência para os Estados criarem o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, também não cumulativo. A técnica para se obter esse efeito deveria ser pelo abatimento, em cada operação, do montante do imposto cobrado nas operações anteriores. Representa, assim, a opção pelo regime do crédito físico que, conforme afirmou Torres (2005, p. 60), “[...] afastou o tributo brasileiro do modelo europeu. [...]”

A mesma orientação foi mantida na Constituição de 1967, não tendo sofrido alterações pela Emenda Constitucional nº 1/1969 nem para o IPI, tampouco para o ICM. Entretanto, posteriormente, a EC nº 23/1983 excluiu o direito de crédito nos casos de isenção ou de não-incidência do ICM.

Na Carta Magna promulgada em 5 de outubro de 1988 erigiu-se um sistema constitucional tributário que manteve o regime de não-cumulatividade para o IPI e para o ICMS, inclusive para a parte nova deste imposto. De tal forma que, segundo Torres (2005, p.

⁶⁷ No ordenamento jurídico nacional a inserção da não-cumulatividade, segundo Corrêa (2008, p. 63), efetivou-se por intermédio do art. 1º da Lei nº 3.250/1958, que tratava sobre o Imposto do Consumo (antecessor do atual IPI).

61), fez-se necessário estender o direito à compensação aos créditos correspondentes às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, mesclando-se o regime de crédito físico com o regime financeiro.

Relativamente ao IPI, a Constituição de 1988 dispôs sobre a não-cumulatividade no art. 153, parágrafo 3º (BRASIL, 1988):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;

[...]

§3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

[...].

Já em relação ao ICMS verificou-se um tratamento mais acurado por parte da Lei Maior em vigor, disciplinando-o no art. 155 da seguinte forma, no que diz respeito à não-cumulatividade (BRASIL, 1988):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II – a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...].

Portanto, de conformidade com a classificação de Carvalho (2008, p. 185), não paira a menor dúvida de que lidamos com a não-cumulatividade como um princípio constitucional do tipo **norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites**

objetivos⁶⁸, impondo técnica na qual o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores. Daí a origem da afirmação sustentada por Ataliba e Giardino (1992 apud MELO e LIPPO, 2004, p. 118), de que o direito de abater não se submetia ao princípio da legalidade, pois a não-cumulatividade (do ICM) encontrava seu suporte de validade diretamente da Constituição Federal, nada sobrando ao legislador ordinário.

De modo que se pode afirmar, enquanto princípio constitucional, a não-cumulatividade torna-se imperativa ao legislador, que jamais poderá alterá-la ou limitá-la, sob pena de incorrer em afronta direta à Carta Magna, vale dizer na inconstitucionalidade da norma que editar. Neste sentido pronunciou-se Yamashita (2007, p. 108, grifo do autor):

[...] não resta dúvida que a sistemática não-cumulativa autorizada pelo §12 do art. 195 da CF tem **finalidade fiscal**, sendo sua previsão legal ou constitucional **legítima concretização do princípio da capacidade contributiva**. [...] uma vez que o §12 determina, de modo cogente, que ‘as contribuições {PIS e Cofins} **serão** não-cumulativas’. Logo, não resta dúvida de que quaisquer restrições legais ou infralegais a esta não-cumulatividade serão inconstitucionais. [...].

Portanto, com a não-cumulatividade constitucionalizada como princípio edifica-se um limite intransponível para o legislador infraconstitucional, ao ponto de se afirmar pacificada a questão, inclusive em face do próprio constituinte derivado, pois que inserida hierarquicamente em posição privilegiada e garantida pelo *status* de cláusula pétrea⁶⁹

⁶⁸ Segundo Carvalho (2008, p. 159, grifos no original), em breve reflexão semântica acerca do termo **princípio**, divisa-se quatro usos distintos em face do componente axiológico: “i) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo, ii) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; iii) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas, e iv) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos **princípio** como **norma**, enquanto nos dois últimos temos **princípio** como **valor** ou como **critério-objetivo**”.

⁶⁹ Assim foi o pronunciamento do Ministro Marco Aurélio, ainda sobre o texto originário da Carta Política de 1988, em voto proferido na apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 939/7 – DF, julgada em 15 de dezembro de 1993: “[...] e **não creio** que alguém diga que a **não-cumulatividade não seja uma garantia do contribuinte** [...]”. Na doutrina, porém após as alterações decorrentes da Emenda Constitucional nº 42/2003, também há quem sustente tratar-se de cláusula pétrea. Segundo Tôrres (2004 apud FISCHER, 2005, p. 189, grifo nosso), “[...] trata-se de cláusula pétrea **que se adiciona** à Constituição, como medida inerente ao direito de tributação segundo a capacidade contributiva, em matéria de contribuições sobre receita ou faturamento, que, por força do §2º, do art. 5º, assoma-se aos direitos individuais protegidos pelo art. 60, §4º, “d” da CF, de tal modo que sequer outra Emenda à Constituição poderá modificar seu conteúdo”. À primeira vista, contudo, evidencia-se nesta sustentação certa confusão em torno do conceito de cláusula pétrea. Ocorre que se presume o poder de inserção de cláusula pétrea exclusivamente ao constituinte originário, de tal modo que a questão encerraria apenas duas possibilidades excludentes entre si, à semelhança das faces de uma moeda (ou cara, ou coroa): i) ou estaria na Constituição original por expressa vontade do constituinte originário; ii) ou jamais seria inserida, eis que o constituinte derivado não deteria tal competência,

pelo constituinte originário, por força do inciso IV do parágrafo 4º do art. 60 da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988):

[...] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

IV – os direitos e garantias individuais.

[...]

Eis porque tanto se debate acerca da constitucionalização ou não da sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e à Cofins, tema adiante esmiuçado. Sua pacificação equivaleria a uma pá de cal em grande parte das controvérsias que giram em torno dessas espécies tributárias.

salvo em caso de nova Carta Política, fato que, todavia, implicaria no reconhecimento da instalação de novo poder constituinte originário.

APÊNDICE E – NÃO-CUMULATIVIDADE: DEFINIÇÃO

A não-cumulatividade, historicamente aceita como princípio constitucional em nosso ordenamento na esfera do IPI e do ICMS, segundo o texto da Carta Política, significa o procedimento pelo qual o montante do imposto devido em cada operação será compensado com o montante cobrado nas operações anteriores.

Para Melo e Lippo (2004, p. 101), a não-cumulatividade tributária:

[...] de fato, é um princípio jurídico constitucional. É um comando normativo repleto de valores extraídos dos anseios da sociedade constituída e permeado de forte conteúdo axiológico. [...] cuja característica essencial para a apuração do *quantum debeatur* deve ser o confronto matemático entre a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente às operações comerciais realizadas com os produtos e mercadorias e serviços do estabelecimento do contribuinte, e a soma dos montantes do imposto registrado em cada relação correspondente as mercadorias, produtos e serviços adquiridos pelo mesmo contribuinte, em dado período. [...].

Neste sentido, sustenta Maneira (2006, p. 42) que a não-cumulatividade, antes da EC nº 42/2003, “[...] significava aquilo que está na Constituição para o IPI e o ICMS, ou seja, compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. [...]”

Para Marques e Coimbra (2009, p. 396) “[...] a não-cumulatividade consiste em tributar, em cada fase da cadeia de produção/ciclo econômico, apenas o valor que for acrescido (ou agregado) ao bem, serviço ou direito, evitando-se assim uma nova incidência sobre a parcela que já tinha sido tributada [...]”

Para Carvalho (1981 apud LIMA, 2008, p. 5) a não-cumulatividade:

“[...] é uma determinação constitucional que deve ser cumprida, assim por aqueles que dela se beneficiam, como pelos próprios agentes da Administração Pública. E tanto é verdade, que a prática reiterada pela aplicação cotidiana do plexo de normas relativas ao ICM e ao IPI, consagra a obrigatoriedade do funcionário, encarregado de apurar a quantia devida pelo 'contribuinte' de considerar-lhe os créditos, ainda que contra sua vontade. [...].

De fato, a não-cumulatividade foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 na acepção aplicável aos tributos indiretos e plurifásicos sobre o consumo, conforme expresso no art. 153, IV, §3º, II e no art. 155, II §2º, I, com *status* de **princípio constitucional** aplicável ao IPI e ao ICMS, respectivamente, na sistemática de compensação do imposto pago nas etapas anteriores com o imposto devido. Este é o signo de não-cumulatividade que imperou no âmbito do direito constitucional tributário brasileiro até o advento da EC nº 42, de 19/12/2003.

Assim, a partir do momento em que se projeta a aplicação da não-cumulatividade para o PIS e para a Cofins, verifica-se a discrepância com aquelas definições, pois não se ajustam à nova realidade, de modo que se instala a controvérsia em caracterizá-la como princípio ou mera técnica. Como exemplo, eis a definição de Marques e Coimbra (2009, p. 401, grifo nosso) para a não-cumulatividade do PIS/Cofins:

[...] o regime não cumulativo do PIS e da Cofins previsto pela legislação infraconstitucional [...] foi implementado por meio do método subtrativo indireto, mediante a concessão de créditos calculados com base em bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica, e determinadas despesas, custos e encargos por ela incorridos, para compensação com o PIS e a Cofins devidos sobre a totalidade das suas receitas. [...].

A propósito dessa polêmica, colaciona-se a tese sustentada por Machado (2004 apud LIMA, 2008, p. 1):

Alguns se referem ao princípio, outros à técnica da não-cumulatividade. Importante, pois, é esclarecer se é de um princípio, ou de uma técnica que se cuida. [...] A não-cumulatividade pode ser vista como princípio, e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores." Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal". Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio.

A técnica da não-cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é "maneira ou habilidade especial de executar algo". Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa, ou se efetiva o princípio. [...] A técnica, portanto, é que define o regime jurídico do princípio da não-cumulatividade [...] regime jurídico este que se define em

duas espécies [...] o regime do crédito financeiro e o regime do crédito físico, ou [...] uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos.

Com isto, verifica-se a coexistência tanto da não-cumulatividade como princípio constitucional, inquestionável no âmbito do IPI e do ICMS, quanto da não-cumulatividade como técnica de realização do princípio. Mas, e quanto às contribuições para o PIS e à Cofins, do que se trata esta sistemática: princípio ou técnica (regra)?

Mais especificamente, a problemática se instala a partir da significação que se atribua para o termo **não-cumulatividade** circunscrito ao âmbito das contribuições de seguridade social.

De tal sorte que derivam teses as mais variadas acerca desse significado, abarcando desde opiniões como a de Oliveira (2009, p.437), que o intitula como denominação imprópria, de Maneira (2006, p. 47), para quem nada mais representa do que uma tentativa mal-sucedida de racionalizar a incidência dessas contribuições, de Greco (2008, p. 19), que o define como técnica voltada para dimensionar o montante da exigência a recolher, ou ainda Corrêa (2008, p. 74), que o percebe como entidade jurídica autônoma dotada de novos contornos.

Encontram-se ainda significados extremos, demarcados por Martins e Souza (2005, p. 150) como simples técnica de arrecadação (enquanto não imposto pela lei maior), ou por Bergamini (2008, p. 95), considerando-o princípio constitucional, a exemplo de Yamashita (2007, p. 108), para quem a previsão constitucional da não-cumulatividade é legítima concretização do princípio da capacidade contributiva.

Ressalte-se, tudo isso com evidente risco de esvaziar tal instituto, conforme advertência contida na doutrina de Maneira (2006, p. 47) “[...] quando algo pode significar muitas coisas, nada significa!”

Neste ponto, é importante recordar que a não-cumulatividade para o PIS foi introduzida no ordenamento jurídico por intermédio do art. 3º da MPv nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637 em 30 de dezembro de 2002), sob a vigência da Carta Magna de 1988. No ano seguinte, a sistemática foi estendida para a Cofins (MPv nº 135, de 30 de outubro de 2003).

Portanto, **não havia, até então, qualquer menção na Carta Política acerca desta sistemática em relação às contribuições de seguridade social preexistentes.** Apesar disso, vale destacar que a exposição de motivos⁷⁰ precursora da MPv nº 66/2002 explicitou a vontade política do Executivo, na direção de reestruturar a cobrança das contribuições sociais sobre o faturamento, introduzindo **o regime de valor agregado**, conforme se depreende do item 2 (BRASIL, 2002):

[...] 2. A proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta Medida Provisória, é, gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). [...].

E como não havia disposição na Lei Maior, o legislador ordinário poderia exercer sua competência, como de fato o fez, bastando respeitar os ditames constitucionais acerca da matéria. Tudo na mais absoluta juridicidade, pelo menos quanto a este aspecto, instituindo a cobrança das contribuições ao PIS e à Cofins em regime de valor agregado, sob a denominação de não-cumulatividade do PIS e da Cofins. Acerca disso, colaciona-se a doutrina de Martins e Souza (2005, p. 150, grifo nosso), em alusão ao PIS/Pasep “[...] não constituiria obstáculo a que a legislação infraconstitucional instituísse a não-cumulatividade no âmbito de tal contribuição, dado que essa sistemática, quando não imposta pela lei maior, constitui **mera técnica de arrecadação**. [...]”

Nesse contexto, em face das definições dos juristas acerca da não-cumulatividade e das circunstâncias em que a sistemática foi inserida no ordenamento tributário pátrio, Lima (2008, p. 6, grifo nosso) entendeu:

[...] ser a regra da não-cumulatividade ora norma de **estrutura**, ora de **comportamento**, que guarda estreita correspondência com a regra-matriz de incidência tributária e que pode se revelar na forma de **princípio**, se analisarmos sob a ótica em que foi introduzido no plano constitucional vinculando toda e qualquer norma disciplinadora do ICM e do IPI, e na forma de **técnica**, se analisarmos sob as lentes do Sistema Tributário Nacional que não prescinde da existência da não-cumulatividade, [...].
[...] Revela-se norma de **estrutura** nas hipóteses dos arts. 153, §3º, II, 154, I, 155, §2º, I, e 195, §12, da Constituição em que estabelecem expedientes formais necessários para o exercício da competência tributária, fixando ao mesmo tempo seus limites, [...] E de **comportamento**, hipótese das Leis nº

⁷⁰ Exposição de Motivos do Ministério da Fazenda – EM/MF 00211, de 29 de agosto de 2002.

10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, que exprimem apenas condutas a serem seguidas pelo fisco e pelos contribuintes. [...].

Isto posto, qualifica-se como norma de estrutura (*status* de princípio) o indigitado §12 do art. 195 da Constituição Federal, o qual, ressalta-se, foi tomado por grande parte da doutrina como a **constitucionalização** da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e à Cofins, fato que, como visto, implica na vinculação obrigatória do legislador ordinário.

APÊNDICE F – NÃO-CUMULATIVIDADE: IMPOSSIBILIDADE SOBRE A RECEITA OU FATURAMENTO?

Outro aspecto controvertido na doutrina diz respeito à possibilidade de se implantar tal instituto no âmbito das contribuições ao PIS e à Cofins, dada a natureza destes tributos, muito diferente dos moldes em que até então se aplicava a não-cumulatividade para o IPI e para o ICMS. Isto porque, as materialidades sujeitas às contribuições ao PIS/Cofins são inteiramente distintas daquelas verificadas no IPI e no ICMS, pois dizem respeito às receitas ou ao faturamento, consideradas as pessoas jurídicas de direito privado.

Argumenta-se que não há forma de não cumular algo que, por sua natureza, jamais se poderá cumular, ou seja, pressupõe-se necessário, para se reclamar não-cumulatividade, que a natureza do tributo permita que seu regime jurídico seja cumulativo. Nesse sentido, segundo Marques e Coimbra (2009, p. 393), “[...] deve-se pressupor incidências tributárias ao longo de determinada cadeia produtiva ou ciclo de operações ou negócios jurídicos, que impliquem sobreposição de bases de cálculo [...].”

Quanto ao PIS e a Cofins, sustenta Oliveira (2009, p. 428), por incidirem sobre receitas em geral elas não têm uma incidência multifásica, mas sempre necessariamente unifásica, no sentido de que cada receita é fato isolado de todas as demais receitas. Ainda que duas ou mais receitas provenham de um mesmo bem, este não é elemento essencial para a definição de receita e não estabelece qualquer relação entre uma e outras. De modo que carece de sentido falar-se em não-cumulatividade de contribuição sobre receitas, isoladamente.

Este também é o entendimento de Maneira (2006, p. 44) quando afirma que o perfil constitucional das contribuições sobre receitas dispensam a não-cumulatividade, pois a hipótese de incidência auferir receita não caracteriza as contribuições como tributos indiretos, plurifásicos e sobre o consumo, o que obrigatoriamente atrairia a não-cumulatividade. E complementa, afirmando não existir receitas monofásicas, plurifásicas, cumulativas, não cumulativas. Existem receitas brutas e receitas líquidas, receitas contabilizadas pelo regime de caixa ou de competência, receitas auferidas e não auferidas.

Apesar dos argumentos jurídicos em contrário, evidenciam-se incontestáveis os efeitos da cumulação tributária decorrente das contribuições de seguridade social, ainda que seja ela meramente econômica, fato acima de qualquer controvérsia, tornando-se oportuna a afirmação de Fischer (2005, p. 186, grifo do autor) “[...] o grande problema do **PIS/COFINS** sempre foi a sua incidência cumulativa; alvo de contundentes críticas não só da doutrina, mas, também, da sociedade como um todo. [...]”

Todos os textos relacionados à PEC nº 41/2003 foram unânimes em se referir aos efeitos nocivos da cumulatividade das contribuições sobre a receita ou o faturamento, sob alegação que oneram os custos de produção de bens, mercadorias e serviços fabricados no País, estabelecendo situação de desvantagem em relação aos similares importados, penalizando o processo produtivo e a geração de empregos. Sustentam que este custo tributário é altamente regressivo e perverso para as camadas mais pobres da população, pois têm que ser repassados aos preços finais dos bens vendidos e, com isso, faz com que o mais pobre dos cidadãos pague exatamente o mesmo valor monetário ao consumir um pão, tomar uma cerveja, usar um telefone etc. do que o mais rico.

E não é para menos. Basta estimar que um produto, entre a fábrica e o consumo, proporcione receita, em média, para cinco estabelecimentos empresariais, para se ter uma noção do acúmulo tributário ao preço final, levando-se em conta que, na sistemática de cumulatividade das contribuições de seguridade social, a cada evento teríamos incidência desses tributos sobre a receita auferida.

Portanto, é inegável que há cumulação tributária. Tanto que, segundo Ávila (2008, p. 33), o Fisco escolheu um sistema não-cumulativo para desonerar a carga tributária, razão porque justificou o aumento da alíquota do PIS e da Cofins nas leis que instituíram o regime de sua não-cumulatividade, a fim de preservar o volume da arrecadação fiscal.

APÊNDICE G – JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

1 O princípio da não-cumulatividade no âmbito do ICMS

Ab initio, apenas para afastar o ICMS dessa polêmica, ressalta-se que até o advento da EC nº 23, de primeiro de dezembro de 1983, a conhecida Emenda Passos Porto⁷¹, tanto IPI quanto ICMS sujeitavam-se ao mesmo regime de não-cumulatividade, quando então, segundo a jurisprudência do Pretório Excelso, isenção, alíquota zero e não-incidência concediam direito de crédito ao adquirente do insumo⁷².

Depois disso, entretanto, tanto a isenção quanto a não-incidência do ICMS passaram a não implicar crédito tributário ao contribuinte (BRASIL, 1983, grifo do autor):

[...] Art. 23 – [...]

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes, imposto que não será cumulativo e do qual se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado. **A isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito de imposto para abatimento daquele incidente nas operações seguintes.**

[...].

Assim, verifica-se que na esfera do ICMS cuidou-se de estabelecer expressamente na Carta Política a restrição ao princípio da não-cumulatividade – art. 23, inciso II.

⁷¹ Promulgada no intuito de pacificar a guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal, esta emenda alterou a redação do inciso II, art. 23, da Emenda Constitucional nº 1/1969.

⁷² Os ministros Nelson Jobim, Sepúlveda Pertence, Néri da Silveira e Marco Aurélio reconheceram tal alteração expressamente em seus votos durante o julgamento do RE nº 212.484/RS. Veja-se trecho do voto deste último Ministro (BRASIL, 1998, grifos nossos): [...] durante dezoito anos, **tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando de não-cumulatividade, dos dois tributos:** [...] e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida. O que houve, de novo, então, sob a ótica constitucional? Veio à balha a Emenda Constitucional nº 23, de 1983, a chamada Emenda Passos Porto, e **aí alterou-se unicamente a disciplina concernente ao ICM para transformar-se o crédito que era regra em exceção** [...] como disse: a isenção ou a não-incidência não implicará crédito [...] **O crédito, portanto, tão-somente no tocante ao ICM, só poderia decorrer de disposição legal.** [...] Houve modificação em si para o IPI? Não, **o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranqüilíssima no sentido do direito de crédito. Não houve mudança.** A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM.

Destaque-se, também, que o constituinte originário de 1988 repetiu o texto da Carta anterior, inserindo, ainda, a anulação do crédito relativo às operações anteriores – alínea “b”, inciso II, §2º, art. 155, Constituição Federal (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) **não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;**

[...].

Por evidente, a questão da guerra fiscal não dizia respeito ao IPI, visto se tratar de imposto federal, sujeito, pois, à aplicação homogênea em toda Federação, razão porque a matéria permaneceu intocada no texto magno (conforme já mencionado em nota de rodapé alusiva a trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no RE nº 212.484/RS). Eis, então, o ponto de cisão do regime de não-cumulatividade vigente para o ICMS, a partir do qual a Constituição Federal passou a admitir expressamente as limitações à não-cumulatividade incidente sobre tal imposto, exclusivamente.

2 Jurisprudência do STF para o princípio da não-cumulatividade no âmbito do IPI: Breve histórico

A questão em debate, relativamente ao IPI, conquanto pacífica por um longo período, bateu às portas da Suprema Corte por intermédio do RE nº 212.484/RS, sob relatoria do Ministro Ilmar Galvão, tendo sido julgado em 05 de março de 1998. Nesse recurso a Fazenda Nacional insurgiu-se contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que autorizara contribuinte do IPI a creditar-se do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de **isenção**, diante da saída tributada do produto industrial, ao argumento de ofensa à norma do art. 153, §3º, II, da Constituição. Na tese da recorrente, a compensação de tributo não-cumulativo deveria ocorrer entre o que for devido, em cada

operação, e o que for exigido nas operações anteriores, não existindo disposição que autorize tal compensação entre o que for devido, em cada operação, e o que devesse ser pago nas anteriores, não estivesse ela coberta pela **isenção**.

Registre-se, tal argumento foi aceito pelo Ministro Relator Ilmar Galvão sob a justificativa de que (BRASIL, 1998) “a compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela. [...]” De modo que a **isenção** na aquisição de matéria prima visava a beneficiar o industrial, exonerando-o da obrigação de desembolsar o tributo. Assim sendo, não beneficiaria o consumidor, pois apenas diferia a incidência do imposto para a operação subsequente da cadeia. Por consequência, a empresa industrial adquirente do insumo perderia o direito a creditar-se porque exonerada da obrigação tributária.

O Ministro Ilmar Galvão reconheceu, todavia, não existir impedimento para a União instituir o direito de crédito do imposto presumido aos industriais (IPI), desde que o fizesse por lei. Para tanto, utilizou-se do exemplo do ICMS, para o qual, como visto acima, o inciso II, §2º, art. 155, CF/88, abre exceção à lei, no seio do próprio comando constitucional (BRASIL, 1988, grifo nosso):

[...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

II - a isenção ou não-incidência, **salvo determinação em contrário da legislação:**

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

[...].

Percebe-se claramente, na interpretação do Ministro, uma leitura distorcida do texto constitucional, desvirtuada do contexto histórico do regime de não-cumulatividade do ICMS, igualando-o ao do IPI e, por conseguinte, atribuindo vigência às alterações promovidas pela Emenda Passos Porto no tocante ao IPI, como bem identificou o Ministro Maurício Corrêa em seu brevíssimo voto nesse mesmo recurso (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] limito-me à leitura do inciso I, §2º, letra “b”, do art. 155 da Constituição Federal, que dispõe sobre o ICMS [...] Esta é uma disposição específica em relação ao ICMS e que poderá exigir, para efeito do crédito, a existência de lei complementar.

Todavia, o dispositivo do art. 153, §3º, inciso II, é inteiramente distinto da regra do ICMS.

[...].

Assim, não causa espanto que o entendimento manifestado pelo Ministro Relator tenha sido rechaçado no Plenário do Supremo Tribunal Federal.

De seu turno, o voto condutor da divergência, proferido pelo Ministro Nelson Jobim, enfatizou o pressuposto analítico do objetivo do tributo de valor agregado, a fim de evitar a cumulação do imposto, afirmando na abertura de seu voto (BRASIL, 1998, grifo nosso):

[...] o ICMS e o IPI são impostos, criados no Brasil, na esteira dos impostos de valor agregado.

A regra para os impostos de valor agregado, é a não-cumulatividade, ou seja, o tributo é devido sobre a parcela agregada ao valor tributado anterior. Assim, na primeira operação, a alíquota incide sobre o valor total. Já na segunda operação, só se tributa o diferencial.

O Brasil, por conveniência, adotou-se técnica de cobrança distinta.

O objetivo é tributar a primeira operação de forma integral e, após, tributar o valor agregado. No entanto, para evitar confusão, a alíquota incide sobre todo o valor em todas as operações sucessivas e concede-se crédito do imposto recolhido na operação anterior. Evita-se, assim, a cumulação.

Ora, se esse é o objetivo, a isenção concedida em um momento da corrente não pode ser desconhecida quando da operação subsequente tributável. O entendimento no sentido de que, na operação subsequente, não se leva em conta o valor sobre o qual deu-se a isenção, importa, meramente em diferimento.

[...].

O Ministro dissidente mencionou, também, o julgamento dos Embargos em RE nº 94.177/SP, sob a relatoria do Ministro Djaci Falcão, relacionados à **isenção** do ICM na aquisição de insumos⁷³.

⁷³ A decisão no RE nº 94.177/SP fundou-se nos precedentes da Suprema Corte, quais sejam RE nº 78.589/SP – Relator o Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 20.08.1974; RE nº 86.217/CE – Relator o Ministro Cunha Peixoto, julgado em 8.03.1977; e RE nº 87.610/SP – Relator o Ministro Bilac Pinto, julgado em 18.11.1977. A propósito, colacionamos trecho significativo do embasamento para o acórdão no RE nº 78.589/SP (BRASIL, 1974, grifo nosso): “[...] Nas operações interestaduais não impende ao segundo Estado indagar se houve ou não pagamento do imposto na saída anterior. **Se há a incidência, existe a presunção de que tenha sido pago**, pois a exigência do destaque do imposto na nota fiscal constitui mera indicação para fins de controle (art. 2º, §7º, Decreto-lei 406/68). **Assiste-lhe, apenas, o direito de tributar o valor agregado.**”

Referidos embargos foram julgados em primeiro de dezembro de 1982, portanto, anteriormente à Emenda Passos Porto que alterou o regime não cumulativo do ICMS (até então idêntico ao do IPI), e assim decidiram a matéria (BRASIL, 1998, grifo do autor): “[...] **havendo isenção na matéria-prima, há o direito de creditar-se do valor correspondente, na fase de saída do produto** [...] Se não fora assim ter-se-ia mero diferimento do imposto [...]”

Para arrematar seu voto, o Ministro Nelson Jobim asseverou (BRASIL, 1998) “[...] o que não podemos, por força da técnica utilizada no Brasil para aplicar o sistema do tributo sobre o valor agregado não cumulativo, é torná-lo cumulativo e inviabilizar a concessão de isenções durante o processo produtivo.”

Nesta mesma linha, em seu voto no RE nº 212.484, o Ministro Marco Aurélio também se filiou à jurisprudência da Suprema Corte, em face do risco de transformar o direito de crédito em simples diferimento. Vejam-se trechos desse voto (BRASIL, 1998):

[...] isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo [...] por isso, deu-se a pacificação da jurisprudência pelo direito ao crédito, na hipótese de isenção.

A Segunda Turma, julgando o Recurso Extraordinário nº 106.844, que versou, é certo, sobre ICM, mas quando o ICM tinha a mesma disciplina do IPI, [...].

Na alusão ao precedente do RE nº 106.844/SP, julgado em 24 de setembro de 1985, colhe-se que o Ministro Relator Francisco Rezek assim sintetizou seu voto, acompanhado, na ocasião, por unanimidade da Turma (BRASIL, 1985, grifo nosso):

Negar o crédito implicará sempre o risco de tributação em cascata. [...] Finalmente, traga-se em abono de nosso entendimento o próprio convênio firmado pelos Estados, proibindo a concessão de isenções ou reduções do ICM, bem como de qualquer outro favor fiscal, sem a concordância de todos os signatários. Atentos à permissibilidade do crédito fiscal, quiseram frustrar a possibilidade de um “dumping” doméstico [...]” Por sua vez, no RE nº 87.610/SP o Ministro Bilac Pinto proclamou seu voto com o seguinte teor (BRASIL, 1977, grifo nosso): “[...] Com acerto o parecer da Procuradoria Geral da República. De fato, se se abate do imposto, quando de operações posteriores, o montante anteriormente cobrado, em razão do princípio da não-cumulatividade, **pela mesma razão deve ser feita a dedução no caso de isenção da operação anterior**. Assim não sendo, tornar-se-ia ineficaz a isenção. É que o imposto isento estaria sendo recolhido na operação subsequente. Dar-se-ia a cumulatividade, contrária à natureza do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, que somente incide sobre o valor acrescido [...]” Eis o aludido parecer da PGR, conforme consta do relatório do acórdão prolatado no RE nº 87.610/SP (BRASIL, 1977): “[...] A isenção, que só pode ocorrer onde há incidência, importa na dispensa do ônus do tributo e o valor da operação isenta deve ser deduzido na subsequente, evitando-se assim que o imposto que não incide em razão da isenção venha a ser posteriormente recolhido.”

[...] Estatui a jurisprudência desta Casa que, antes da Emenda Constitucional 23, havendo isenção na importação de matéria prima há direito ao crédito do valor correspondente, à hora da saída do produto industrializado.

Tal é o caso dos autos, eis que impetrada a segurança em agosto de 1982 [...].

Por fim, antes de concluir seu voto, pedindo vênica ao Ministro Relator, o Ministro Marco Aurélio sustentou (BRASIL, 1998, grifo nosso) “[...] dessa forma, **sem que haja norma de estatura maior em tal sentido, porquanto o princípio da não-cumulatividade é constitucional**, impossível é concluir-se pelo alijamento, em si, do crédito.”

Na decisão do referido RE nº 212.484/RS, que analisou a questão da **isenção** e não conheceu do recurso da União, entendendo não haver ofensa à Constituição (art. 153, §3º, inciso II) quando o contribuinte do IPI credita-se do valor do tributo que incidiria sobre a aquisição de insumos não fosse ela sob o regime de **isenção**, votaram os Ministros Moreira Alves (Presidente), Nélson Jobim, Maurício Corrêa, Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Otávio Gallotti, Sydney Sanches e Néri da Silveira, vencido o Min. Relator Ilmar Galvão por **maioria absoluta** dos presentes, registradas as ausências justificadas dos Ministros Carlos Velloso e Celso de Mello.

De modo que o referido acórdão passou a ser tomado por precedente do Pretório Excelso em decisões monocráticas⁷⁴, mantendo-se até então, no âmbito dessa Corte, a acepção da supremacia do princípio da não-cumulatividade para o IPI, desde há muito prestigiada pelos Ministros da Casa, conforme se deduz do voto do Ministro Néri da Silveira (BRASIL, 1998) “Sr. Presidente, ao ingressar nesta Corte, em 1981, já encontrei consolidada a jurisprudência em exame [...]” Tal informação também encontra guarida nas palavras do Ministro Marco Aurélio na abertura do seu voto (BRASIL, 1998, grifo nosso) “[...] Sr. Presidente, durante dezoito anos, **tivemos o tratamento igualitário, em se cuidando de não-cumulatividade, dos dois tributos** [...] e colho este dado do memorial claríssimo, como devem ser todos os memoriais, distribuído pela Recorrida.”

⁷⁴ Por exemplo: AI nº 252.801/RJ – IPI/Isenção – Relatoria do Ministro Marco Aurélio – julgado em 16 de outubro de 1999 e publicado no DJ de 19 de novembro de 1999; RE nº 219.020/SC – IPI/Isenção – Relatoria do Ministro Marco Aurélio – julgado em 06 de dezembro de 1999 e publicado no DJ de 03 de março de 2000; RE nº 219.318/RS – IPI/Isenção – Relatoria do Ministro Nelson Jobim – julgado em 29 de março de 2000 e publicado no DJ de 08 de maio de 2000; e RE nº 217.358/RS – IPI/Isenção – Relatoria do Ministro Nelson Jobim – julgado em 30 de março de 2000 e publicado no DJ de 15 de maio de 2000.

Entretanto, em que pese a resignação à jurisprudência do Supremo no tocante à hegemonia da não-cumulatividade diante da **isenção** do IPI, a União passou, então, a insurgir-se contra o tratamento isonômico das situações envolvendo **alíquota zero** e **não-incidência** (não tributação – NT) em face da jurisprudência aplicável ao regime da **isenção**, diante da saída tributada do produto industrial, desafiando a decisão do Pretório Excelso por intermédio dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, os dois primeiros relatados pelo Ministro Nélson Jobim e o último pelo Ministro Ilmar Galvão.

Ressalte-se, em todos esses recursos o questionamento dizia respeito ao instituto da **alíquota zero**, conquanto tenham abordado também a **não-tributação**. Neles, a recorrente pretendia ver reconhecida clara distinção entre **alíquota zero** e **não-tributação** em face da **isenção**, fundada na transgressão ao artigo 153, §3º, inciso II, da Carta Política, bem como na sustentação que os insumos sujeitos à **alíquota zero** ou à **não-tributação** não poderiam gerar crédito, não havendo, pois, margem para que se dê tratamento idêntico a institutos diversos como o da **isenção**, da **não-tributação** e da **alíquota zero**, em situação de saída tributada do produto industrial. Colaciona-se trecho das alegações da recorrente transcrito do voto do Ministro Relator no RE nº 353.657/PR (BRASIL, 2004):

[...] na isenção “não há crédito tributário pois a norma isentiva impede o surgimento do crédito pela frustração da incidência da norma de tributação” [...] Na alíquota zero, há incidência da norma tributária, surgindo o direito ao crédito que, no entanto, “é nulo pela sua multiplicação com um valor vazio, que nada exprime, não resultando em nenhuma soma pecuniariamente apreciável” [...] que “na isenção não existe o dever de recolher o tributo (plano da existência), uma vez que a norma da tributação não incide – ou, segundo a linguagem do CTN, o crédito tributário é excluído. No que tange à alíquota zero, o dever de recolher o tributo existe mas é ineficaz (plano de eficácia), pois ele não significa nenhum valor que possa ser expresso em moeda corrente”. [...] conclui que, sendo a isenção e a alíquota zero institutos juridicamente diversos, não podem ter o mesmo tratamento. Refere-se a ensinamentos doutrinários e a precedentes desta Corte, defendendo que, nas operações não tributadas ou imunes, não há crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados. [...].

Todavia, a União não logrou êxito, prevalecendo o entendimento de que tais institutos deveriam seguir a mesma orientação jurisprudencial definida para a **isenção**, no sentido do reconhecimento do direito ao crédito de IPI para o contribuinte, sob pena de resultar em mero diferimento do imposto. A decisão da Segunda Turma, em 10 de dezembro de 2002, por votação unânime, acolhendo proposta do Relator, afetou o julgamento dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR e nº 353.668/PR ao Plenário.

Quanto ao RE nº 357.277/RS, a Primeira Turma, em 10 de dezembro de 2002, decidiu unânime por remetê-lo a julgamento do Tribunal Pleno. Entretanto, em 18 de dezembro de 2002, o Tribunal, por maioria de votos, não conheceu dos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, vencido o Ministro Ilmar Galvão. Votaram os Ministros Marco Aurélio (Presidente), Moreira Alves, Sydney Sanches, Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Carlos Velloso, Ilmar Galvão, Nelson Jobim, Ellen Greice e Gilmar Mendes. Declarou impedimento o Ministro Maurício Corrêa.

Verdade seja reconhecida, as decisões de 18 de dezembro de 2002 não transitaram em julgado, haja vista a oposição de embargos de declaração nos três recursos.

A matéria tornou à baila em 10 de abril de 2003, em julgamento envolvendo **alíquota zero** sob a relatoria do Min. Ilmar Galvão (depois substituído no Tribunal pelo Ministro Carlos Britto). Tratava-se do RE nº 370.682/SC, no qual o Relator proferiu voto e manifestou-se no sentido da reabertura da discussão em Plenário, seguido do pedido de vistas do Ministro Gilmar Mendes.

Os embargos declaratórios aos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS foram apreciados pelo Relator, o Ministro Nelson Jobim, em 04 de dezembro de 2003, cujo voto reconheceu provimento parcial no ponto em que excluiu os casos de **não-tributação** (NT)⁷⁵. Na visão do Relator, portanto, manteve-se a decisão de 18 de dezembro de 2002 para a **alíquota zero**, implicando na mesma jurisprudência estabelecida para a **isenção**, seguindo-se o pedido de vista dos três embargos por parte do Ministro Marco Aurélio.

No julgamento de 15 de setembro de 2004, iniciou-se a apreciação do RE nº 353.657/PR, sendo Relator o Ministro Marco Aurélio, que havia sucedido ao Ministro Maurício Corrêa nessa tarefa.

Na condição de Presidente, o Ministro Nelson Jobim abriu a sessão mediante contextualização da matéria em apreciação – o direito ao creditamento na aquisição

⁷⁵ Conquanto não tenha sido expressa no voto, a exclusão da não-tributação dos efeitos da decisão deve-se à própria essência deste instituto. Segundo a lição de Machado (2009, p. 229), a não-tributação ou não-incidência diz respeito a fatos não compreendidos pela regra matriz de incidência do tributo. Logo, não há se falar em tributo, no caso, em IPI. E, assim sendo, nenhuma razão haveria para se falar em não-cumulatividade de um tributo que não existe, pois que não abrangido pela própria definição legal da hipótese de incidência.

de insumos com **alíquota zero**, com saída tributada do produto industrial – destacando-se da explicação do Presidente que o assunto em pauta envolvia além do RE nº 353.657/PR (Relator o Ministro Marco Aurélio), os três embargos de declaração nos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS, todos com pedido de vista pelo Ministro Marco Aurélio, bem como o RE nº 370.682/SC (Relator o Ministro Ilmar Galvão) com pedido de vista do Ministro Gilmar Mendes.

Na oportunidade, o Ministro Nelson Jobim advertiu que não se discutiria em nenhum dos casos a **isenção**, vez que a União já admitira a jurisprudência firmada pela Suprema Corte. Veja-se trecho da abertura do julgamento (BRASIL, 2007, grifo nosso):

[...] retomáramos o conhecimento do assunto todo e, dependendo da situação, a decisão que viéssemos a tomar neste recurso, em que é relator o Ministro Marco Aurélio, seria eventualmente aplicada, inclusive na questão dos embargos declaratórios e, também, na vista do Ministro Gilmar Mendes, que é a mesma coisa, porém com uma pequena exceção: **não se está discutindo aqui, em nenhum dos casos, a isenção, pois a Fazenda já admitiu a solução dada pelo Tribunal, em 05 de março de 1998 [...]**.

Vê-se, pois, que a jurisprudência do STF não se alterou quanto à **isenção** do IPI, isto é, seguiu prestigiada no que respeita à supremacia do princípio da não-cumulatividade.

Ao iniciar-se propriamente o julgamento do RE nº 353.657/PR, o Relator destacou, no relatório, que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região havia acolhido apelação do contribuinte, no sentido de reconhecer-lhe direito a creditamento do imposto no caso de aquisição de insumos favorecidos com **alíquota zero**, dada a inexistência de razão para decidir em contrário ao regime aplicado à **isenção**.

Acerca do parecer da Procuradoria-Geral da República, registrou haver preconizado o não-provimento do recurso, fundado na conclusão da Corte Suprema no julgamento do RE nº 217.358/RS – decisão monocrática do Ministro Nelson Jobim, fundada no precedente do RE nº 212.484/RS (Tribunal Pleno).

Abrindo propriamente seu voto, o Ministro Marco Aurélio afirmou que a Carta Política fixou o princípio da não-cumulatividade como garantia constitucional, operando-se mediante compensação do que devido na operação anterior, de modo que a

sobreposição tributária do ICMS e do IPI não tem sintonia com os ditames constitucionais (BRASIL, 2007):

[...] A Carta da República fixou, como garantia constitucional, o princípio da não-cumulatividade. Preceitua o inciso II do §3º do artigo 153 da Lei Maior que o IPI será não cumulativo. Proclamação idêntica encontra-se no §2º, I, do artigo 155 do citado Diploma quanto ao ICMS. Vale dizer, a sobreposição tributária não guarda sintonia com os ditames constitucionais. Então, a ordem natural das coisas leva à certeza de ter-se mecanismo a consagrar o princípio constitucional da não-cumulatividade. Opera-se, ante letra expressa da Carta Federal, mediante a compensação do que devido na operação anterior.

O contribuinte, tendo em conta operações sucessivas, faz-se credor do fisco, ou seja, está autorizado a creditar-se de certo valor, evitada, com isso, a cumulação no recolhimento do tributo. A quantia recolhida anteriormente é considerada na via inversa, configurando-se, em razão do princípio constitucional, verdadeira compensação [...].

Até então, nada de novo. Todavia, no juízo do Ministro Relator alterou-se a interpretação daqueles comandos constitucionais, seja para ICMS, seja para IPI, adotando-se o sentido literal dos textos de modo a prevalecer que (BRASIL, 2007) “[...] a compensação pressupõe cobrança verificada na operação anterior, valor realmente satisfeito a título de tributo.”

Adicionalmente, complementou sua acepção, tomando por base legal o texto constitucional alusivo às exceções postas ao ICMS (CF/88, art. 155, §2º, inciso II, já citado no início deste Apêndice), conforme introduzidas pela EC nº 23/1983, e mediante referência expressa ao artigo 175 do CTN⁷⁶, no sentido de se utilizar de tal regra linear de exclusão, para sustentar que a exceção, no caso o direito ao creditamento, haveria de estar contemplada na legislação, vale dizer no texto constitucional alusivo ao IPI (CF/88, art. 153, §3º, inciso II). Em assim sendo, e verificando-se que nada foi previsto para o IPI, seja em relação ao direito ao crédito, seja no tocante à isenção ou à não-incidência, concluiu que a Constituição apenas revelaria a preservação do princípio da não-cumulatividade, fazendo com que o crédito, em face do conteúdo pedagógico do texto regedor (CF/88, art. 153, §3º, inciso II), sujeite-se ao montante cobrado nas operações anteriores. Senão veja-se outro trecho do voto (BRASIL, 2007):

⁷⁶ Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

[...] De forma exaustiva, dispõe a Carta da República que, em se tratando de ICMS, a isenção e a não-incidência deságuam, como regra, no afastamento do crédito relativo às operações anteriores. No caso de ter-se isenção ou não-incidência em certa operação e o tributo na que se segue, mais uma vez surge a regra da inexistência do crédito sobre o montante devido nas operações ou prestações seguintes, sendo que, no artigo 175 do Código Tributário Nacional, constata-se regra linear de exclusão. A exceção – o direito ao creditamento – há de estar contemplada na legislação.

[...] Verifica-se que, em relação ao IPI, nada foi previsto sob o ângulo do crédito, mesmo em se cuidando de isenção ou não-incidência. O figurino constitucional apenas revela a preservação do princípio da não-cumulatividade, ficando o crédito, justamente por isso – e em vista do conteúdo pedagógico do texto regedor, artigo 153, §3º, inciso II –, sujeito ao montante cobrado nas operações anteriores, até porque a alíquota não poderia ser zero em termos de arrecadação, inexistindo obrigação tributária e ser “x”, em termos de crédito. Ante o princípio da razoabilidade, há de ser única [...].

O voto do relator também considerou ilação o entendimento segundo o qual cabe o creditamento em casos de não-tributação ou alíquota zero. Chamou atenção para as incongruências disso, a exemplo da alíquota a ser observada, vez que inexistente na não-tributação, bem como alcança absoluta neutralidade na alíquota zero. Assim, em nenhum dos casos resulta a definição de qualquer valor para o suposto crédito, não bastasse o desrespeito ao princípio da razoabilidade, configurado na admissão de alíquotas distintas para se apurar a arrecadação e o crédito. Assim, a viabilidade do creditamento pela alíquota da operação final conflita com a letra do inciso II do §3º do artigo 153 da Constituição Federal, que versa sobre a compensação do “montante cobrado nas anteriores” e caracteriza ato de criação normativa por parte do STF, transbordando a competência daquela Corte. E conclui (BRASIL, 2007):

[...] Não tendo sido cobrado nada, absolutamente nada, nada há a ser compensado, mesmo porque inexistente a alíquota que, incidindo, por exemplo, sobre o valor do insumo, revelaria a quantia a ser considerada. Tomar de empréstimo a alíquota final atinente à operação diversa implica ato de criação normativa para o qual o Judiciário não conta com a indispensável competência [...].

Em relação a essa ótica, o Ministro Marco Aurélio advertiu, ainda, para a colisão com a seletividade, outra característica desse tributo. Para ele, o prevailecimento dessa tese (direito ao creditamento nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados) implicaria em tanto mais supérfluo o produto final, quando se impõe alíquota de grandeza maior, tanto maior será o valor da compensação. Aludiu aos exemplos das bebidas, do fumo e das principais matérias primas não tributadas para ilustrar a extravagância impar de tornar o Estado devedor do tributo, contrariando a ordem constitucional em vigor.

Por fim, o Relator ainda refutou a alusão ao instituto do diferimento, porque conflitante com a tipologia do IPI. Argumentou que alíquota zero e não-tributação são práticas específicas, motivadas pelo mercado. Aliando-se ao Ministro Ilmar Galvão, defendeu o incentivo à atividade industrial, mediante a preservação do capital de giro, de modo que tais institutos não se destinariam ao contribuinte de fato. E arrematou (BRASIL, 2007):

[...] Concluir que, no caso, sob pena de tratar-se de simples diferimento, cabe o creditamento sem que precedido de previsão legal de alíquota para tanto, da cobrança do tributo, importa em estender o benefício a operação diversa daquela a que está ligado e, mais do que isso, em sobreposição incompatível com a ordem natural das coisas [...].

Encerrando sua manifestação, sem antes aludir ao seu reposicionamento acerca da matéria, o Ministro Relator cotejou situações envolvendo tributação segundo alíquota de pequena proporção com hipóteses de direito a crédito por aquisição de insumos sujeitos a alíquota zero ou não-tributação, concluindo pelo efeito esdrúxulo do resultado: um direito a creditamento de tributo muito menor para a primeira hipótese, em que pese somente nela tenha havido recolhimento de imposto ao fisco.

Neste julgamento do Tribunal Pleno, em sessão de 15 de setembro de 2004, manifestaram apoio ao Relator os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto. Em sentido contrário votaram os Ministros Nelson Jobim e Cezar Peluso, cabendo ao Ministro Gilmar Mendes exercer o pedido de vista dos autos. Seguiu-se o julgamento na sessão de 15 de dezembro de 2004, oportunidade em que a Ministra Ellen Greicie filiou-se ao voto vista do Ministro Gilmar Mendes, ambos favoravelmente à tese do Relator. Coube, então, ao Ministro Cezar Peluso pedir vista, sem, contudo, ter modificado sua decisão. Na sessão de 23 de março de 2006, o Ministro Sepúlveda Pertence votou em conformidade com a dissidência, tendo havido novo pedido de vista, desta vez por parte do Ministro Ricardo Lewandowski.

Adverte-se para o fato de que a composição do Supremo Tribunal Federal havia experimentado significativa mudança, de modo que, ao final do julgamento em 15 de fevereiro de 2007, em que apresentaram seus votos os Ministros Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, acabou por prevalecer o voto do Relator, resultando em recurso conhecido por unanimidade e provido por maioria simples (seis a cinco, vencidos os Ministros Nelson Jobim, Cezar Peluso, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello). Reverteu-se, assim, relativamente aos institutos da **alíquota-zero** e da **não-tributação**, a

jurisprudência definida para a situação de **isenção**, de modo que naquelas situações, não há o reconhecimento ao crédito do contribuinte, maculando a supremacia do princípio da não-cumulatividade do IPI.

Nessa mesma sessão de 15 de fevereiro de 2007, houve a decisão dos embargos aos Recursos Extraordinários nº 350.446/PR, nº 353.668/PR e nº 357.277/RS. Por maioria absoluta, em adesão ao voto vista do Ministro Marco Aurélio, o Plenário do STF **rejeitou** os embargos, vencido o Ministro Relator Nelson Jobim, cujo voto, conforme acima referido, reconheceu provimento parcial no ponto em que excluiu, da aplicação da jurisprudência construída para a **isenção**, os casos de **não-tributação** (NT). De se concluir, portanto, que prevaleceu tão-somente **para estes recursos**, por força do aspecto processual, a decisão do Plenário do STF no julgamento de 18 de dezembro de 2002, resultando na supremacia do princípio da não-cumulatividade no tocante à **alíquota zero**, tal qual se firmara em relação à **isenção** no RE nº 212.484/RS.

Do voto-vista do Ministro Marco Aurélio nos embargos de declaração destaca-se (BRASIL, 2007):

[...] a única matéria que estava em mesa para apreciação era ligada ao preceito constitucional que direciona no sentido do creditamento quanto a valores cobrados, mais nada. Então, não existe a omissão apontada pela União, nem contradição, tampouco obscuridade. A situação é idêntica à do Recurso Extraordinário nº 353.657/PR [...].

Despiciendo, neste ponto, questionar-se o voto vencedor. E tal não decorre de carência de argumentos⁷⁷, vez que bastariam os fundamentos assentados pelos Ministros

⁷⁷ Sem muitas delongas, claramente contrários ao sustentado pelo Ministro Relator no RE nº 353.657/PR situam-se os seguintes fundamentos: *i* - conforme já referido no início do título 2 deste Apêndice, seria no mínimo antijurídico abandonar-se o histórico do ICMS e a gênese da Emenda Passos Porto para dar guarida à acepção literal do dispositivo constitucional que regula o princípio da não-cumulatividade no âmbito do IPI. Tal decisão implicaria em se tomar emprestado da norma constitucional algo que, absolutamente, nada tem a ver com este imposto, um tributo sobre a industrialização de competência da União, portanto federal e, por isso, homogêneo em toda Federação. Admite-se a mudança de opinião, jamais a negação da história; *ii* - a interpretação da Constituição segundo os ditames do art. 175 do CTN, exigindo que o texto magno sobre IPI disponha sobre o direito a crédito, isenção e alíquota zero a título de “exceção contemplada na legislação” constitui-se em algo plenamente inconcebível em termos de hermenêutica constitucional (interpretar a Carta Política segundo a legislação comum); *iii* - tomando-se por válida a acepção sustentada pelo Relator, quando a alíquota zero situar-se no meio ou ao final da cadeia econômica, forçosamente haveria direito a crédito, pois a Carta Magna refere-se literalmente “às operações anteriores” e não à “operação anterior”. Afinal, se é “a letra pura da lei quem deve prevalecer” como critério hermenêutico, limitados estariam os efeitos dessa tese a casos de incidência de alíquota zero no início da cadeia.

vencidos (Nelson Jobim, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski, por exemplo) para se estabelecer considerável discussão.

Ocorre que o interesse desta monografia situa-se nos reflexos de tal decisão na esfera do PIS e da Cofins. Mais precisamente, se implicaria em argumentos suficientes para desqualificar a tese da aplicabilidade ampla da não-cumulatividade, aqui tomada como norma de eficácia plena no âmbito das contribuições de seguridade social.

Assim, sintetizando-se o resultado dos julgamentos no Pretório Excelso, tem-se que prevaleceu a supremacia do princípio da não-cumulatividade diante da **isenção** do IPI (RE nº 212.484/RS). Todavia, caberá mitigação desse princípio em caso de **alíquota zero** e **não-tributação** (RE nº 353.657/PR), considerando-se a saída tributada do produto industrial.

Em se tratando de saída do produto industrial desonerada do IPI, a jurisprudência da Suprema Corte firmou-se recentemente (RE nº 460.785/RS – Relatoria do Ministro Marco Aurélio, RE nº 475.551/PR – Relatoria do Ministro Cezar Peluso e RE nº 562.980/SC – Relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski). Nos julgados da sessão de 6 de maio de 2009 triunfou a tese sustentada pelo Ministro Marco Aurélio, qual seja da interpretação literal do comando constitucional alusivo à não-cumulatividade do IPI. Decidiu-se, pois, no sentido de não reconhecer o direito a crédito em quaisquer situações, seja de **isenção**, seja de **alíquota zero** envolvendo operações anteriores à Lei 9.779/1999⁷⁸, a partir da qual se assegurou tal direito ao contribuinte em se tratando de **isenção** e **alíquota zero** na saída do produto.

⁷⁸ Dispõe o art. 11 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 (BRASIL, 1999, grifo nosso): “[...] Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, **inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero**, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal – SRF, do Ministério da Fazenda.”